FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Heinz Haller

Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern



FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Heinz Haller

Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern

Nach einer kritischen Analyse der wichtigsten älteren und neueren Vorschläge zur Gemeindesteuerreform und einem kurzen Überblick über die Gemeindebesteuerung in vergleichbaren Ländern wird die Frage der spezifischen Begründung und der erforderlichen Eigenschaften gemeindeeigener Steuern erörtert. Das Ergebnis führt zu Vorschlägen für die Gestaltung der Gemeindesteuern, die wesentlich von denjenigen abweichen, die heute im Brennpunkt der Diskussion stehen.

Heinz Haller, 1914 geboren, Honorarprofessor (Prof. em.) an der Universität Zürich, hat an den Universitäten Tübingen, Kiel, Heidelberg und Zürich Nationalökonomie, insbesondere Finanzwissenschaft, gelehrt. 1970-1972 war er Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen in Bonn. Er ist Verfasser verschiedener Bücher und zahlreicher Aufsätze.

Retrodigitization in 2018

www.peterlang.com

Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Herausgegeben von den Professoren
Albers, Krause-Junk, Littmann, Oberhauser, Pohmer, Schmidt

Band 35



Verlag Peter Lang
Frankfurt am Main · Bern · New York · Paris

Heinz Haller

Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern

Ein Diskussionsbeitrag zur Gemeindesteuerreform



Verlag Peter Lang
Frankfurt am Main · Bern · New York · Paris

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Haller, Heinz:

Zur Frage der zweckmässigen Gestalt gemeindlicher Steuern : e. Diskussionsbeitr. zur Gemeinde= steuerreform / Heinz Haller. - Frankfurt am Main ; Bern ; New York ; Paris : Lang, 1987.
(Finanzwissenschaftliche Schriften ; Bd. 35)
ISBN 3-8204-8679-8

NE: GT



This book is available Open Access thanks to the kind support of ZBW – Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft.

ISSN 0170-8252
ISBN 3-8204-8679-8
ISBN 978-3-631-75264-7 (eBook)

Druck und Bindung: Weihert-Druck GmbH, Darmstadt

Printed in Germany

Inhalt

Einführung

Seit Jahrzehnten gibt es in der Bundesrepublik eine Diskussion über die Gemeindesteuern und ihre Reform. In den Anfangsjahren der Bundesrepublik gab es hierfür noch keinen Anlaß. Die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, die man den Gemeinden überließ und für die sie ein Hebesatzrecht hatten, waren als die beiden großen Gemeindesteuern etwa gleichgewichtig und schienen den Gemeinden ausreichende eigene Einnahmen zu erbringen. Erst als die Gewerbesteuer im Zuge des Wirtschaftswachstums die stagnierende Grundsteuer weit hinter sich ließ, kam angesichts der sich hieraus ergebenden Aufkommensdifferenzierung zwischen den Gemeinden die Diskussion in Gang. Im Mittelpunkt stand dabei stets die anscheinend alles aus dem Gefüge bringende Gewerbesteuer. Daß man Gewerbebetriebe bei der gemeindlichen Steuererhebung miteinzubeziehen habe, wurde nicht grundsätzlich in Frage gestellt, doch wurde überlegt, wie man dies in angemessenerer Form tun könnte und ob nicht eine dritte Säule in das gemeindliche Steuersystem eingebaut werden sollte, wobei die Einkommensbesteuerung im Vordergrund stand.

Es kam dann zur Finanzreform von 1969, durch die die Gemeinden am Einkommensteuerverbund beteiligt wurden und im Austausch dafür einen Teil ihrer Gewerbesteuereinnahmen an Bund und Länder abzuführen hatten, und in der Folge wurde die Gewerbesteuer durch verschiedene Maßnahmen zurückgebunden. In der neueren Diskussion treten keine Vorschläge zur Einführung einer gemeindlichen Einkommensteuer mehr auf - seit Einführung des Einkommensteuerverbunds scheint hier nichts mehr reformbedürftig zu sein - und die Grundsteuer stellt ebensowenig einen Diskussionstraktanden dar. Die Entwicklung hat

sich dahin zugespitzt, daß die Auseinandersetzung nur noch darum geht, in welcher Form die Betriebe im Rahmen einer als überwälzbar unterstellten Steuer in die Gemeindebesteuerung einbezogen werden sollen. Die vorgeschlagenen Varianten sind: Einführung einer gemeindlichen Wertschöpfungsteuer, Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Mehrwertsteuer, teils unter Beibehaltung der Gewerbesteuer in modifizierter Form und reduziertem Umfang, sowie Schaffung einer verbreiterten Gewerbesteuer, die die Betriebe jedoch nicht belasten, sondern bei der Mehrwertsteuer abzugsfähig sein soll.

Diese Entwicklung der Diskussion erscheint recht einseitig, besonders dann, wenn man die Gemeindesteuern in anderen Ländern zum Vergleich heranzieht. Viele Länder - hierauf wird noch zurückzukommen sein - erheben eine gemeindliche Steuer in irgendeiner Form auf das Einkommen und daneben eine Grundsteuer, nur einige wenige beziehen die Betriebe in die Gemeindebesteuerung ein. Das muß zu denken geben. Die deutsche Gemeindebesteuerung scheint nicht denkbar zu sein ohne eine Steuer, die irgendwie an die betrieblichen Produktionsergebnisse anknüpft. Letztlich dürfte dies darauf zurückgehen, daß bei der Einführung der Einkommensteuer die überholten "Ertragsteuern", die sich an Ertragsobjekte halten, den Gemeinden überlassen wurden. Auch die Grundsteuer ist ja als Ertragsteuer konzipiert. In den im Laufe der Zeit präsentierten Reformvorschlägen wurde verschiedentlich an der überkommenen "deutschen" Lösung gerüttelt, doch gelang es nicht, von ihr loszukommen.

In der folgenden Untersuchung geht es darum, zu zeigen, daß und warum man von dieser deutschen Lösung loskommen sollte und wie das "gemeindliche Steuersystem" aussehen könnte, das den Anforderungen, die an ein solches zu stellen sind, besser entsprechen würde. Es soll dabei in folgenden Schritten vorgegangen werden. Zunächst soll gezeigt werden, welche wesentlichen Reformvorschläge im Laufe der Jahrzehnte gemacht worden sind und - dies ist besonders wichtig - wie sie begründet wurden. Daran anschließend soll kurz ein Blick auf die Lösungen in vergleichbaren Ländern geworfen werden.

Nach dieser Vorbereitung soll eine kritische Überprüfung aller vorgebrachten Begründungen vorgenommen werden. Es geht darum, zu eruieren, welche besonderen Anforderungen an Steuern zu stellen sind, die von Gemeinden erhoben werden, und wie diese besonderen Anforderungen stichhaltig begründet werden können. Sofern gewisse Anforderungen in einem antagonistischen Verhältnis zueinander stehen, so ist dies deutlich zu machen. In diesem Fall ist nicht ohne politische Wertungen auszukommen, für die von wissenschaftlicher Seite nur das Feld abgesteckt werden kann.

Erst jetzt können die Überlegungen angestellt werden, die dazu führen sollen, die ungefähre Gestalt eines zielgerechten gemeindlichen Steuersystems anzugeben. Bei der Ableitung der geeignet erscheinenden Steuern muß zwar - dies versteht sich von selbst - der Gesichtspunkt der Praktikabilität beachtet werden, doch verfassungsrechtliche Schranken sollen zunächst unberücksichtigt bleiben, die Dinge sollen also vom Standpunkt de lege fe-

renda aus (bei voller Gestaltungsfreiheit) betrachtet werden. Im weiteren kann man dann das Ergebnis konfrontieren mit der in der Bundesrepublik gegebenen verfassungsrechtlichen Situation, die bekanntlich schwer veränderbar ist. Auf verfassungsmäßige Schranken stoßen auch die erwähnten gegenwärtig diskutierten Reformvorschläge, sodaß die Schwierigkeiten bei den andersartigen Lösungen, zu denen wir kommen werden, grundsätzlich nicht größer sind.

Die Vorschläge, die im folgenden entwickelt werden, sind an sich nicht revolutionär, doch gehen sie in völlig andere Richtung als die heute im Gespräch befindlichen. Sie sollen in die Diskussion eingebracht werden und es ist zu hoffen, daß dies mithilft, in dieser schwierigen Materie zu brauchbaren Lösungen zu kommen.

Überblick über wichtige Reformvorschläge und ihre Begründungen

Aus der "Frühzeit" der Diskussion über eine Reform der Gemeindesteuern seien zwei Beiträge genannt: die einschlägigen Ausführungen des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen in seinem "Bericht über eine organische Steuerreform" von 1953 sowie der Bericht der Studienkommission "Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs" von 1954. Während der Wissenschaftliche Beirat keine grundsätzlichen Änderungen bei den Gemeindesteuern vorschlug, sondern sich im wesentlichen darauf beschränkte, die Lohnsummensteuer im Rahmen der Gewerbesteuer zu kritisieren und ihre Abschaffung zu empfehlen, findet sich im Bericht der genannten Studienkommission der bemerkenswerte Vorschlag, eine breite Kreise erfassende Gemeindeeinwohnersteuer einzuführen und bei den Realsteuern eine Senkung vorzunehmen.

Die wichtigsten Reformvorschläge kamen dann vom Wissenschaftlichen Beirat in seinem Gutachten von 1959 ("Gutachten zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen"), von 1968 ("Gutachten zum Gemeindesteuersystem und zur Gemeindesteuerreform") und von 1982 ("Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern"), ferner von der Kommission für die Finanzreform 1966 ("Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland" - sog. Troeger-Gutachten) und von der Steuerreformkommission 1971 ("Gutachten der Steuerreformkommission 1971"). Die in den genannten Gutachten vorgelegten Vorschläge und die sie untermauernden Begründungen sind nunmehr eingehender zu betrachten, und zwar, was angemessen ist, in chronologischer Reihenfolge. Zum Schluß soll auch noch eingegangen werden auf die neuen Vorschläge, bei denen die Lösung

der Gemeindesteuerproblematik mit der Mehrwertsteuer in Verbindung gebracht wird.

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1959

Im Zentrum dieses Gutachtens stehen der längerfristige Finanzbedarf der Gemeinden und die Frage, wie dieser befriedigt werden kann. Es wird ein Finanzfehlbedarf aufgezeigt, der sich jedoch hauptsächlich als ein solcher der steuerschwachen Gemeinden darstellt. Es wird nun zunächst untersucht, wie durch Änderung des Finanzausgleichs Abhilfe geschaffen werden kann, und es werden entsprechende Vorschläge gemacht. Der Beirat kommt zu dem Ergebnis, daß auch bei Realisierung seiner Vorschläge eine Finanzierungslücke verbleibt, sodaß sich die Konsequenz ergibt, für eine Erhöhung der gemeindlichen Steuereinnahmen zu sorgen, die dann vermittels einer Umlage den steuerschwachen Gemeinden zugutekommen soll. In diesem Zusammenhang nun und nicht, weil er die Probleme der Gemeindesteuern grundsätzlich behandeln will, erörtert der Beirat die Frage, welche Methode am geeignetsten wäre für eine Erhöhung der Gemeindesteuereinnahmen. Es wird zunächst geprüft, ob die Einführung neuer Gemeindesteuern oder von Gemeindezuschlägen zu Bundes- oder Landessteuern empfohlen werden sollte, wobei allerdings angesichts des Umlagevorschlags zugunsten der steuerschwachen Gemeinden von vornherein ein berechtigter Vorbehalt gemacht wird. Eingehender behandelt wird unter Betonung des Ziels, "eine möglichst breite Schicht von Gemeindebürgern in die Steuerpflicht einzubeziehen, um auf diese Weise ihr Interesse und

ihr Verantwortungsbewußtsein gegenüber der Gemeindepolitik und den Gemeindefinanzen zu wecken[1] ", die Einführung einer "Gemeindepersonalsteuer" in den Formen einer Gemeinde-Einwohnersteuer (Einheitssteuer für alle Gemeindebürger), einer eigenen Gemeinde-Einkommensteuer und als Zuschlag zur Einkommensteuer des Bundes und der Länder. Nach einer interessanten Erörterung der Vorzüge und Nachteile der einzelnen Formen lehnt der Beirat eine Gemeindepersonalsteuer ab. Von den weiterhin erörterten neuen Steuern, die alle abgelehnt werden, seien noch erwähnt: eine Wohnraumsteuer, eine Mietsteuer, eine (eigene oder als Zuschlag erhobene) Gemeindekraftfahrzeugsteuer sowie eine gemeindliche Einzelhandelsumsatzsteuer. Der Beirat kommt zu dem Schluß, daß nur eine Erhöhung von bereits existierenden Gemeindesteuern in Frage komme und daß sich angesichts der unguten Verteilungswirkungen und der sonstigen Mängel der Gewerbesteuer hierfür nur die Grundsteuer eigne. Er schlägt dann eine Erhöhung der Meßzahlen bei den Grundsteuern A und B um je 40 % vor, wobei das Mehraufkommen wie erwähnt vermittels einer Umlage den steuerschwachen Gemeinden zugeleitet werden soll. Der Beirat empfiehlt die offene Überwälzung der erhöhten Grundsteuer als Zuschlag zur Miete, um "dem Mieter den Charakter dieser Mieterhöhung als einer Gemeindeabgabe deutlich zum Bewußtsein zu bringen"[2]. Obwohl die Erörterung der Gemeindesteuerproblematik in diesem Gutachten mehr am

1 Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Entschließungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973, Tübingen 1974, S. 180.

2 Ebenda, S. 190.

Rande geschieht, erscheinen doch der Vorschlag der Grundsteuererhöhung und die Darlegung der Vorzüge und Nachteile einer Gemeinde-Einkommensteuer von besonderem Interesse. Auf beide Punkte wird nochmals zurückzukommen zu sein.

Das Gutachten der Kommission für die Finanzreform von 1966

In diesem Gutachten, das die Grundlage der Finanzreform von 1969 darstellt, also erhebliche politische Wirkung gezeitigt hat, stellt die Gemeindefinanzreform, insbesondere als eine Reform des Gemeindesteuersystems, ein ganz gewichtiges Kapitel dar. Die wesentlichen Elemente des Vorschlags der Kommission zur Gemeindesteuerreform, die wir kurz nach Erscheinen des Gutachtens ausführlich besprochen haben[3], sind: eine Beteiligung der Gemeinden an der staatlichen Einkommensteuer in Verbindung mit einem Hebesatzrecht, die Beseitigung der Gewerbeertragsteuer und dafür allgemeine Einführung der Lohnsummensteuer, sowie eine Anhebung der Grundsteuer. Durch die Reform sollen die Eigeneinnahmen der Gemeinden insgesamt angehoben und die Ausstattung der einzelnen Gemeinden mit Steuereinnahmen sollte einigermaßen ausgeglichen werden. Zur Finanzautonomie der Gemeinden gehört nach Auffassung der Kommission die ausreichende Verfügbarkeit über eigene Steuern, für die ein Hebesatzrecht zu gewähren ist, damit die Gemeinden einen Entscheidungsspielraum zur Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse besitzen und ihre Finanzen in eigener Verantwortung gestalten können. Wert gelegt wird auch auf eine möglichst große Breitenwirkung der Gemeindesteuern. Die

---

[3] S. *H. Haller*, Das Gutachten zur Finanzreform, in: Konjunkturpolitik, 12. Jahrg., 2. Heft 1966, S. 69 ff., insbesondere S. 84-94.

Kommission sieht - nach Überprüfung der Möglichkeit, die Gemeinden an der Umsatzsteuer partizipieren zu lassen, mit negativem Ergebnis - in der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer in einer ganz spezifischen Form diejenige Lösung, die dem Gemeindesektor bei annähernd gleichmäßiger Beteiligung der einzelnen Gemeinden höhere eigene Steuereinnahmen verschafft, und bei der die angestrebte Breitenwirkung der Gemeindebesteuerung gegeben ist. Das Spezifische des Vorschlags besteht darin, daß die Gemeinden nur auf der Basis derjenigen örtlichen Einkommensteuereinnahmen zu beteiligen sind, die im Rahmen der proportionalen Eingangszone (innerhalb des proportionalen Sockels) erzielt werden. Um nun den Gemeinden einen eigenen Entscheidungsspielraum bei ihrer "Gemeindeeinkommensteuer" - so wird der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer im Gutachten genannt - zu verschaffen, wird vorgeschlagen, ihnen ein beschränktes Hebesatzrecht (10 oder 20 % Abweichung nach oben und nach unten) zu gewähren. Die Lösung, die durchaus als originell bezeichnet werden kann, wurde in der Finanzreform von 1969 realisiert, wobei allerdings die im Grundgesetz (Art. 106, Abs. 5) eingeräumte Möglichkeit, den Gemeinden ein Hebesatzrecht zu gewähren, bisher nicht genutzt wurde. Praktisch läuft also die Lösung auf einen Einkommensteuerverbund zwischen Bund und Ländern einerseits und Gemeinden andererseits hinaus. Daß die Gemeindebürger bei dieser Methode nichts von einer Belastung durch eine Gemeindesteuer bemerken und ihr Interesse an den Gemeindeangelegenheiten somit nicht geweckt wird, braucht nicht näher dargelegt zu werden. Auch bei Gewährung des Hebesatzrechts innerhalb des engen

Rahmens, der im Gutachten angegeben ist, dürfte dies nicht viel anders sein.

Der Umbau der Gewerbesteuer in die Kombination Gewerbekapitalsteuer-Lohnsummensteuer mit etwa gleichen Gewichten beider Elemente wird hauptsächlich begründet mit der gleichmäßigeren Ergiebigkeit für alle Gemeinden, der geringeren Konjunkturempfindlichkeit und mit steuersystematischen Überlegungen im Rahmen einer "Objektsteuer"[4] . Neben dem Umbau schlägt die Kommission eine Reduktion der Gewerbesteuer um mehr als die Hälfte vor und vertritt die Meinung, daß evtl. in der weiteren Zukunft ein völliger Abbau der Gewerbesteuer zu erwägen sei. Die Grundsteuer dagegen soll nicht nur erhalten, sondern weiter ausgebaut werden. Bei Überwälzung auf die Mieter belaste sie, so wird ausgeführt, sogar einen breiteren Kreis der Gemeindeeinwohner als die Einkommensteuer, sei also "unter dem Gesichtspunkt der gemeindlichen Willensbildung günstig zu beurteilen"[5] . Erwähnt sei noch, daß die 1969 eingeführte Gewerbesteuerumlage zur (überwiegenden) Kompensation des Einnahmenverlustes von Bund und Ländern infolge der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer von der Kommission nicht vorgeschlagen wurde. Es wird auf andersartige Deckungsmöglichkeiten hingewiesen, die jedoch hier nicht zu erörtern sind. Die Richtung, in die die Vorschläge der Kommission gehen, ist, dies sei abschließend bemerkt, durchaus positiv zu beurteilen, doch hat die spätere politische Umsetzung, wie noch zu zeigen

---

[4] S. Tz. 396 in: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart-Köln-Berlin-Mainz 1966, S. 102.

[5] Ebenda, Tz. 403.

sein wird, eher zu einer Blockierung einer wünschenswerten Reform der Gemeindesteuern geführt.

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1968

Dieses Gutachten befaßt sich, anders als dasjenige von 1959, ausschließlich mit dem Gemeindesteuersystem und dessen Reform. Es ist formuliert als "Gutachten zum Gemeindesteuersystem und zur Gemeindesteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland"[6]. Zu Beginn wird die Frage der gemeindlichen Steuerautonomie diskutiert, wobei der Beirat zu dem Ergebnis kommt, die eigenen Steuereinnahmen der Gemeinden seien zu erhöhen und den Gemeinden sollte eine begrenzte Steuerautonomie gewährt werden, indem ihnen bestimmte Steuern zur Ausschöpfung überlassen werden, für die sie innerhalb bestimmter Grenzen ein Hebesatzrecht besitzen sollten. Mit einem Hebesatzrecht verbundene Zuschläge oder Anteile an Staatssteuern werden im Prinzip negativ beurteilt wegen der Abhängigkeit von der häufigen Änderungen unterworfenen Steuerpolitik der übergeordneten Gebietskörperschaften[7]. Es werden sodann die Anforderungen erörtert, denen Gemeindesteuern speziell genügen sollten. Es handelt sich in Stichworten um die Anwendung des Äquivalenzprinzips, um die "Fühlbarkeit" von Gemeindesteuern für einen möglichst großen Kreis, um die Ermöglichung, den einzelnen Gemeinden einigermaßen gleiche oder angemessene Ein-

6 S. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Entschließungen ..., a.a.O., S. 400 ff.

7 S. ebenda, S. 405.

nahmen zu verschaffen, um die Vermeidung einer starken Konjunkturreagibilität der Gemeindeeinnahmen sowie um eine einigermaßen parallele Entwicklung dieser Einnahmen zum Wirtschaftswachstum. Das generelle Zugrundelegen des Äquivalenzprinzips für Gemeinde*steuern* wird wegen Zurechnungsschwierigkeiten nicht befürwortet, den anderen Anforderungen sollte und kann jedoch nach Auffassung des Beirats mehr oder weniger Rechnung getragen werden. Den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung, nämlich Steuerbelastung nach der Leistungsfähigkeit, Steuererhebung mit möglichst geringen Kosten sowie Wachstums- und Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sollte nach Möglichkeit ebenfalls entsprochen werden, im Konfliktfall sollten jedoch die speziellen Anforderungen Vorrang haben[8].

Mit Hilfe des entwickelten Beurteilungsrasters werden nun zuerst die großen existierenden Gemeindesteuern, nämlich die Gewerbe- und die Grundsteuer, und sodann einige wichtige Reformvorschläge einer kritischen Überprüfung unterzogen. Während das Urteil über die Gewerbesteuer (hier wird auch der Äquivalenzgesichtspunkt herangezogen) völlig negativ ausfällt, wird der Grundsteuer, abgesehen von ihrem Mangel an "Wachstumskonformität" die volle Eignung als Gemeindesteuer attestiert. Von den Reformvorschlägen werden zunächst diejenigen behandelt, die die Gewerbe- und die Grundsteuer betreffen. Vorschläge zur Reduktion und Modifikation der Gewerbesteuer werden (einschließlich des Vorschlags der Troeger-Kommission) als unzureichend zurückgewiesen. Der Beirat spricht sich für die Be-

---

8 S. ebenda, S. 409 f.

seitigung der Gewerbesteuer aus, empfiehlt jedoch ein Vorgehen in zwei Schritten, wobei der erste Schritt in einer 50 %igen Reduktion bestehen soll. Eine Abschaffung oder Modifikation der Grundsteuer wird abgelehnt, vielmehr wird, wie im Troeger-Gutachten, ein Ausbau dieser Steuer gefordert. Einen Ersatz der ausfallenden Gewerbesteuereinnahmen durch verstärkte Finanzausgleichsmaßnahmen lehnt der Beirat ab, zur Schließung der Lücke müssen den Gemeinden also neue eigene Steuereinnahmen verschafft werden. Es wird nun der Vorschlag der Troeger-Kommission zusammen mit einigen anderen Varianten für eine Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensbesteuerung diskutiert. Die "Sockel-Beteiligung" wird abgelehnt wegen zu geringer Fühlbarkeit und der Abhängigkeit von Änderungen bei der Einkommensteuer, die Beteiligung am Gesamtsteueraufkommen a fortiori wegen zu hoher Konjunkturreagibilität und zu starker Einnahmenstreuung, eine allgemeine Gemeindebürgersteuer schließlich wegen Nichtbeachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auch gegenüber Gemeindezuschlägen zur Einkommensteuer äußert sich der Beirat kritisch, doch schließt er diese Methode nicht aus, "wenn damit lediglich der Forderung nach begrenzter Steuerautonomie Rechnung getragen werden soll und wenn eine angemessene Bemessungsgrundlage für die Zuschläge gewählt wird"[9].

Die Lösung, zu der der Beirat gelangt, ist eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer, und zwar dergestalt, daß ihnen das Steueraufkommen auf der letzten Stufe, also bei der

[9] Ebenda, S. 423.

Lieferung an die Konsumenten, überlassen wird. Des weiteren schlägt der Beirat eine Erhöhung der Grundsteuer um 100 % (mit Ausweitung des Hebesatzspielraums), eine verstärkte Erhebung von Kostenbeiträgen und gebührenähnlichen Abgaben und die Einführung einer fakultativen Gemeindeeinkommensteuer in Form einer begrenzten proportionalen Belastung der zu versteuernden Einkommensbeträge vor. Am Rande erwähnt sei noch, daß der Beirat auch noch die Übernahme der Finanzierung bestimmter Gemeindeaufgaben durch die Länder empfiehlt, sodaß sich ein entsprechend größerer finanzieller Spielraum der Gemeinden ergibt. Der Beirat macht konkrete (auch zahlenmäßig abgeschätzte) Angaben über die in zwei Phasen durchzuführenden Maßnahmen.

Die Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer, deren Begründung von besonderem Interesse ist, stellt ein gewisses Pendant zur "Gemeindeeinkommensteuer" des Troeger-Gutachtens dar. Bei der Abzweigung des Steuerertrags der letzten Stufe an die Gemeinden wird unterstellt, daß derjenige Steuerbetrag, der die Gemeindeeinwohner als Konsumenten belastet, geeignet ist für die Bemessung des Anteils, der den Gemeinden überlassen werden soll. Die Gemeinden werden nicht beteiligt am örtlichen Aufkommen der direkten Steuer, sondern an demjenigen der indirekten, und zwar nach Maßgabe derjenigen Steuerbelastung, die die Gemeindebürger als Konsumenten zu tragen haben. Sofern die Konsumenten in Versandhäusern und außerhalb gelegenen Einkaufszentren einkaufen oder von Produzenten von außerhalb direkt beliefert werden, ergeben sich Aufteilungsprobleme, die jedoch nach Meinung des Beirats ebenso lösbar erschei-

nen wie die getrennte Erfassung der Lieferung an Konsumenten bei Verteilern, die auch Nicht-Konsumenten bedienen. Die Gewährung eines Hebesatzrechts sieht die Mehrheit des Beirats als nicht geboten an wegen zu großer technischer Schwierigkeiten. Betont wird in dem Gutachten, daß bei der Mehrwertsteuerbeteiligung eine geringere Konjunkturreagibilität und eine weniger starke Abhängigkeit von steuerpolitischen Änderungen gegeben sei als bei der Einkommensteuerbeteiligung. Falls ein offener Ausweis der Mehrwertsteuer verlangt werde, sei auch dem "Fühlbarkeitserfordernis" Rechnung getragen. Da die Gewerbebetriebe als solche nicht mehr mit einer Steuer belastet werden, bleibt der Äquivalenzgesichtspunkt, der ja immerhin bei der Kritik der Gewerbesteuer mit herangezogen wird, außer Betracht. Ob bei der Mehrwertsteuerbeteiligung dem Leistungsfähigkeitsgesichtspunkt genügend Rechnung getragen wird, wird nicht untersucht. Da die vorgeschlagene Gemeindeeinkommensteuer *fakultativ* ist und der Beirat nur mit einer beschränkten Nutzung dieses Instruments rechnet, kommt von dieser Seite die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit nur in ziemlich abgeschwächter Weise zum Zug.

Mit seinem Vorschlag der Mehrwertsteuerbeteiligung ist der Beirat nicht durchgedrungen, doch ist dieser in anderer Form, wie noch zu zeigen sein wird, neuerdings wieder ins Gespräch gekommen. Der Vorschlag für eine Gemeindeeinkommensteuer in der beschriebenen Form ist u.E. zukunftsweisend, wofür die Begründung noch zu geben ist. Ebenso positiv zu bewerten ist der Vorschlag, von gebührenähnlichen Abgaben ("Kostenbeiträgen") mehr Gebrauch zu machen.

Der Wissenschaftliche Beirat hat sich 1968 und 1970, dies sei hier noch erwähnt, nochmals in kurzen Stellungnahmen zur Gemeindefinanzreform geäußert[10]. Er hat sich dabei in den Finanzreformprozeß eingeschaltet und sich u.a. einerseits gegen eine Erhöhung des im Rahmen der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer für die Verteilung auf die einzelnen Gemeinden relevanten Betrags des örtlichen Steueraufkommens über den proportionalen Sockel hinaus gewandt wegen ungünstiger Wirkungen auf die Konjunkturreagibilität und die Einnahmenstreuung, andererseits dafür ausgesprochen, Art. 106, Abs. 5 so zu formulieren, daß das auf Grund dieses Artikels zu erlassende Gemeindefinanzreformgesetz den Gemeinden das Hebesatzrecht verleiht, und zwar innerhalb einer größeren Bandbreite als 20 % nach unten und oben.

---

[10] S. Entschließungen ..., a.a.O., S. 435 ff. und S. 471 ff.

Im Rahmen dieses umfassenden und ziemlich umfangreichen Gutachtens werden die Gemeindesteuern in angemessener Ausführlichkeit behandelt. Anders als für den Wissenschaftlichen Beirat 1968 war die Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden im Austausch gegen einen Teil der Gewerbesteuereinnahmen Datum. Die Kommission erklärt sich nun einverstanden mit der Einkommensteuerbeteiligung (sie wendet sich hier nur gegen eine Erhöhung der Verteilungs-Bemessungsgrundlage über den proportionalen Sockel hinaus wie schon der Wissenschaftliche Beirat), die Gewerbesteuerumlage möchte sie jedoch beseitigt wissen. Das wichtigste Element ihres Vorschlags sind eine Senkung der Gewerbesteuer um zwei Drittel bei gleichzeitiger Neustrukturierung und als Gegenstück eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer. Die Gemeindesteuereinnahmen sollen erhöht werden durch eine Anhebung der Grundsteuer um (längerfristig) 50 %, ferner durch Zuweisung der Erträge der Kraftfahrzeugsteuer und der Grunderwerbsteuer an die Gemeinden. Am Rande erwähnt sei der Vorschlag, die sog. Bagatellsteuern der Gemeinden zu beseitigen.

In ähnlicher Weise wie der Wissenschaftliche Beirat befaßt sich die Kommission einleitend mit der Steuerautonomie als Element der Finanzautonomie der Gemeinden und mit den An-

forderungen, die an gemeindliche Steuern zu stellen sind. Der Äquivalenzgedanke kommt dabei eher stärker zum Zug. So heißt es in Rand-Nr. 37 des einschlägigen Teils VIII des Gutachtens[11]: "Demgemäß bejaht die Kommission den Äquivalenzgedanken als Rechtfertigung und Maßstab für kommunale Steuern. Die Anforderungen an den Bemessungsmaßstab dürfen dabei nicht zu sehr überspannt werden. Vielmehr müssen im Sinne einer mehr allgemeinen Äquivalenz Pauschalierungen in Kauf genommen werden." Nicht nur bei den Gebühren und Beiträgen, die zuerst behandelt werden und für die die Kommission in Anlehnung an den Wissenschaftlichen Beirat eine verstärkte Ausschöpfung empfiehlt, ist das Äquivalenzprinzip maßgebend, auch für die anschließend erörterte Grundsteuer ist es von großer Bedeutung[12], vor allem deswegen die Befürwortung einer Verstärkung der Grundsteuer. Gegen die Gewerbesteuer werden im folgenden die bekannten Einwendungen erhoben, trotzdem wird dafür plädiert, sie nicht völlig zu beseitigen, sondern auf ein Drittel zu reduzieren und sie so umzugestalten (zu einer "Gewerbesteuer neuer Art"), daß nur das (reale) Gewerbekapital und die Lohnsumme als Bemessungsgrundlagen herangezogen werden, also in einer Weise, wie dies schon die Troeger-Kommission vorgeschlagen hatte. Die Gewichte sollen so verteilt werden, daß die beiden Elemente gleich stark belastet werden, wobei sich eine Aufkommensrelation von ungefähr 70:30 ergibt. Als entscheidendes Argument für diese Lösung wird wieder der Äquivalenzgedanke herangezogen: Kapital und Lohnsumme werden als geeignete

[11] Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 703.

[12] S. ebenda, Rand-Nr. 65.

Indikatoren für die Verursachung gemeindlicher Ausgaben durch die Betriebe betrachtet[13]. Der gleiche Gedanke steht auch Pate für die Empfehlung, die die Kommission bezüglich des für die Verteilung des Mehrwertsteueranteils der Gemeinden auf die einzelnen Gemeinden zu verwendenden Schlüssels gibt[14]. Der hier von der Kommission gemachte Vorschlag ist, worauf noch zurückzukommen ist, neuerdings wieder im Gespräch. Einen Ersatz der wegfallenden Gewerbesteuereinnahmen durch stärkere Einschaltung der Gemeinden bei der Einkommensbesteuerung lehnt die Kommission ab. Sie spricht sich auch gegen die Gewährung eines Hebesatzrechts im Rahmen der Einkommensteuerbeteiligung aus. Da auch bei der vorgeschlagenen Umsatzsteuerbeteiligung kein Hebesatzrecht vorgesehen ist, wird im Gesamtvorschlag der Kommission die kommunale Einnahmenautonomie ziemlich eingeschränkt. Durch die vorgeschlagene Überlassung der Aufkommen aus der Kraftfahrzeugsteuer und der Grunderwerbsteuer werden zwar die Steuereinnahmen der Gemeinden erhöht, doch handelt es sich bei diesen Steuern nicht um Gemeindesteuern, sondern um Ländersteuern, auf deren Gestaltung die Gemeinden keinen Einfluß haben. Im ganzen spielt der "Steuerverbund" bei den Vorschlägen der Kommission eine beträchtliche Rolle, doch wird immer wieder geprüft, wo und in welcher Weise dem Äquivalenzprinzip Rechnung getragen werden kann, so ja auch beim Mehrwertsteuerverbund. Auf einige diesbezügliche Überlegungen der Kommission wird später zurückzukommen sein.

---

13 S. ebenda, Rand-Nr. 221.

14 S. ebenda, Rand-Nr. 206.

Die Ausgangslage zur Zeit der Erstellung des Gutachtens war gegenüber derjenigen von 1968 beträchtlich verändert, nicht nur durch die Finanzreform von 1969, sondern auch durch das Steueränderungsgesetz von 1979, durch das die Lohnsummensteuer abgeschafft wurde und die Freibeträge für die Gewerbesteuer auf den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital erheblich erhöht wurden. Der Beirat sieht sich nicht nur hierdurch zu einer neuen Stellungnahme angeregt, sondern auch durch gewisse Änderungen in den "Rahmenbedingungen kommunaler Politik"[15], die die Gemeinden nicht nur auf der Ausgabenseite berühren, sondern auch eine gewisse Relevanz haben für die Gestaltung des gemeindlichen Einnahmensystems. Als Beispiel sei die sich mehr und mehr verstärkende Abwehrhaltung von Gemeindebürgern gegenüber Industrieansiedlungen genannt, zu deren Überwindung der Beirat Kompensationszahlungen für nötig hält, "die den Nachteil, Produktionsstandort zu sein, ausgleichen. Solche Kompensationszahlungen müssen deshalb höher angesetzt werden als die Ausgaben, die den Gemeinden direkt durch das örtliche Gewerbe verursacht werden"[16]. Wie im Gutachten von 1968 schaltet der Beirat der Kritik an den gegebenen gemeindesteuerlichen

[15] S. Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982, S.13.

[16] Ebenda, S. 22.

Regelungen die Erörterung der gemeindlichen Finanzautonomie und der für geeignete Gemeindesteuern maßgebenden Kriterien vor. Trotz mancher Modifikationen in den Begründungen enthält der Katalog der Kriterien nichts grundsätzlich Neues, abgesehen vielleicht von einer gewissen Verdrängung oder, wenn man will: Erweiterung des Äquivalenzgedankens durch die Idee des Interessenausgleichs, wie sie in der oben zitierten Stelle im Terminus "Kompensationszahlungen" bereits anklingt. Das "System des Interessenausgleichs ... soll verhindern, daß politische Mehrheiten in die Lage versetzt werden, kommunale Leistungen zu veranlassen, die vornehmlich Mitgliedern ihrer Gruppe Vorteile verschaffen würden, und zugleich eine Finanzierung zu beschließen, die vornehmlich andere Gruppen zu tragen hätten"[17]. Es sollte also keine Gruppe übervorteilt werden. Bei der Kritik der gegebenen Verhältnisse schneidet selbstverständlich die Gewerbesteuer wieder sehr schlecht ab, aber auch die Grundsteuer wird kritisiert wegen der Problematik der Einheitsbewertung und des Zurückhinkens (der Erstarrung) der Bemessungsbasis. Schließlich wird bei der Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden bemängelt, daß es sich um einen Verbund handelt, also eine Beteiligung ohne Gestaltungsmöglichkeit für die Gemeinden.

Der Beirat zieht für ein verbessertes Gemeindesteuersystem zwei Hauptsteuern in Betracht, die eventuell durch andere Steuern zu ergänzen sind. "Die beiden Hauptsteuern sollten einmal an der ortsansässigen Bevölkerung, zum anderen an der örtlichen Produktion ansetzen; denn beiden dienen die kommunalen

[17] Ebenda, S. 34.

Leistungen. Als Ergänzungen kämen insbesondere in Betracht die Besteuerung des Grund und Bodens durch eine grundsteuerartige Abgabe und eine Steuer auf die am Ort getätigten Verbrauchsausgaben in Form einer kommunalen Verbrauchsteuer"[18]. Der Schwerpunkt der folgenden Untersuchungen liegt bei der Steuer, die anstelle der Gewerbesteuer von den Produktionseinheiten erhoben werden soll. Zuerst wird kurz erwogen, ob man die Gemeinden nicht in die Mehrwertbesteuerung einbeziehen könnte, entweder durch Verbund (nach dem Modell der Steuerreformkommission) oder durch Gewährung eines örtlichen Zuschlagsrechts an die Gemeinden. Die erste Variante wird abgelehnt wegen zu starker Einschränkung der gemeindlichen Steuerautonomie (kein Hebesatzrecht), die zweite wegen zufälliger Aufkommensdifferenzierungen und aus EG-rechtlichen Gründen. Der Beirat führt dann als seine Lösung eine proportionale Besteuerung der örtlichen Wertschöpfung für *alle* Produktionseinheiten vor (Wertschöpfungsteuer). Er betont die Wettbewerbsneutralität einer solchen Steuer (gleichmäßige Belastung aller beteiligten Produktionsfaktoren), erhofft sich eine günstige Aufkommensstreuung und sieht in der Wertschöpfungsteuer auch hinsichtlich der anderen Anforderungen eine gute Gemeindesteuer. Die Gemeinden sollen ein Hebesatzrecht erhalten, sodaß auch der Steuerautonomie Rechnung getragen ist. Obwohl eine andere Berechnungsart gegeben ist als bei der Mehrwertsteuer mit ihrem Vorsteuerabzug, sieht der Beirat auch technisch keine gravierenden Schwierigkeiten. Es scheint fast so, als sei hier das Ei des Kolumbus gefunden worden. Daß es Zweifel an der Quali-

[18] Ebenda, S. 50.

tät dieses Eis gibt, zeigt sich daran, daß der Beirat sich nicht einhellig für die Wertschöpfungsteuer ausspricht. Da zur Wertschöpfung auch die Produktion der Landwirtschaft und die Bereitstellung von Wohnraum gehören, liegt es in der Konsequenz der Wertschöpfungsbesteuerung, daß diese Bereiche miteinbezogen werden und dafür die Grundsteuer als "Ertragsteuer" beseitigt würde. Der Beirat spricht sich im Grundsatz für diese Lösung aus, sofern die Voraussetzungen geschaffen werden können für eine angemessen erscheinende Ermittlung der Wertschöpfungsbeträge. Solange dies nicht möglich ist, muß die Grundsteuer beibehalten werden, jedoch sollten deren Erträge durch Aktualisierung der Bemessungsgrundlagen wesentlich angehoben werden.

Zur zweiten Hauptsteuer, die die Gemeindebürger einkommensteuerlich belasten soll, stellt der Beirat nochmals die grundsätzliche Überlegung an, ob eine eigenständige Gemeindeeinkommensteuer oder eine Beteiligung der Gemeinden an der staatlichen Einkommensteuer vorzuziehen seien. Diesmal spricht sich der Beirat nicht für eine eigenständige Gemeindeeinkommensteuer (mit Hebesatzrecht) aus, auch nicht in der Form proportionaler Zuschläge zur staatlichen Einkommensteuer. Als Gründe gibt er im wesentlichen den zusätzlichen Verwaltungsaufwand, der nur bei einem bescheidenen Rahmen für die Hebesatzdifferenzierung in erträglichen Grenzen gehalten werden könnte, und - mit stärkerer Betonung - die zu erwartenden steuerlich bedingten Wohnsitzverlagerungen sowie die Nichterfaßbarkeit von körperschaftlichen Gewinnen bzw. bei ersatzweiser Einbeziehung die auch hier zu erwartende Abwande-

rungstendenz an. Auf diese Begründung wird später zurückzukommen sein. Auch die Einführung eines Hebesatzrechts im Rahmen des gegebenen Einkommensteuerverbunds auf Grund der Ermächtigung von Art. 106, Abs. 5 GG lehnt der Beirat ab. Er begründet dies stichhaltig mit den problematischen Wirkungen der für die Anwendung der Hebesätze in Frage kommenden Meßbeträge und mit kaum auszuräumenden Schwierigkeiten im Zusammenhang mit dem vertikalen und horizontalen Finanzausgleich. Nach Meinung des Beirats sollte also der "Verbundblock" als Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden bestehen bleiben.

Als zweite "Nebensteuer" neben der (vorläufig beizubehaltenden) Grundsteuer diskutiert der Beirat eine kommunale Verbrauchsteuer, verzichtet aber wegen Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit einer solchen Steuer mit dem geltenden EG-Recht darauf, ihre Einführung vorzuschlagen. Wegen der Begründung, die der Beirat für eine solche Steuer gibt, die ähnliche technische Probleme in sich birgt wie die 1968 vorgeschlagene Überlassung der Mehrwertsteuereinnahmen auf der letzten Stufe an die Gemeinden, soll auch kurz auf diesen Steuertyp eingegangen werden. Hierzu heißt es[19]: "Der kommunale Finanzbedarf wird u.a. durch die Anzahl der Personen bestimmt, die sich in einer Gemeinde aufhalten und die von der Gemeinde zur Verfügung gestellten Leistungen in Anspruch nehmen. Zu diesem Kreis gehören nicht nur die Personen, die in der Kommune ständig oder zeitweilig wohnen oder vorübergehend (etwa im Urlaub

[19] Ebenda, S. 82 (Hervorhebung von mir, H.H.).

oder zu Ausbildungszwecken) ortsanwesend sind, sondern auch diejenigen, die zur Berufsausübung, zum Einkauf von Sachgütern oder zur Inanspruchnahme von Dienstleistungen mehr oder weniger oft einpendeln. Von diesen Tatbeständen könnte die berufliche Betätigung durch eine Belastung der Produktion in den Unternehmen im Rahmen einer Wertschöpfungsteuer erfaßt werden. Die übrigen Vorgänge könnten dagegen von einer indirekt erhobenen kommunalen Verbrauchsteuer getroffen werden, *weil hier die Besteuerung am Ort der Konsumausgaben erfolgt,* der vielfach, wenn auch nicht immer, mit dem Ort des Konsums zusammenfällt". Hier sollen also nicht nur die innerhalb der eigenen Gemeinde kaufenden Gemeindebürger als Konsumenten belastet werden, sondern vor allem auch auswärtige Käufer und Einkehrende, die "Umtriebe" verursachen und zusätzliche Gemeindeleistungen erforderlich machen. Daß für diesen Zweck eine besondere Steuer geschaffen werden sollte, die auch noch den Konsum agrarischer Produkte und die Wohnungsnutzungen belasten sollte - entsprechende Überlegungen werden mit angestellt im Zusammenhang mit der Ablösung der Grundsteuer -, leuchtet nicht unbedingt ein. Die Verursachung von Gemeindekosten durch ortsfremde Käufer stellt natürlich ein Problem dar, doch sollte man diesem Tatbestand Rechnung tragen können, ohne eine allgemeine kommunale Verbrauchsteuer einzuführen. Auf die technischen Einzelheiten einer solchen Steuer - mit oder ohne Hebesatzrecht - ist hier nicht einzugehen. Auch mit den quantitativen Vorstellungen des Beirats und den Anpassungsproblemen im Rahmen des Finanzausgleichs brauchen wir uns nicht zu befassen. Der Hauptvorschlag des Beirats, eine Wertschöpfungsteuer einzuführen, erscheint uns, wie später zu begründen ist, ebenso

wenig überzeugend wie die Hinnahme des bestehenden Einkommensteuerverbundes.

Etwa gleichzeitig mit dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1982 wurde ein Reformvorschlag des *Instituts "Finanzen und Steuern"* veröffentlicht, der in enger Anlehnung an die Stellungnahme der Steuerreformkommission eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer empfiehlt, allerdings verbunden mit einer völligen Abschaffung der Gewerbesteuer[20]. Als Schlüssel für die Bemessung der Anteile der einzelnen Gemeinden sollen auch hier die Lohnsumme und das betriebliche Realvermögen dienen, wobei beim zweiten Element auch die Betriebsgrundstücke mit einbezogen werden sollen. "Es handelt sich", so wird ausgeführt[21], "um Maßstäbe für die Größe der Gewerbebetriebe, die zugleich Anhaltspunkte für das Ausmaß der den Gemeinden entstehenden zusätzlichen Belastungen darstellen". Da die Mehrwertsteuer vom Nettoumsatz erhoben wird, ist die steuerliche Belastungswirkung völlig anders als bei der Gewerbesteuer und hat mit dem Verteilungsschlüssel nichts zu tun. Die Lösung wird als passendes Pendant zur Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden angesehen. Als einzige eigentliche Gemeindesteuer mit Hebesatzrecht soll die Grundsteuer verbleiben. Die mit dem Vorschlag verbundene Einschränkung der gemeind-

[20] "Modell für die Ablösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer", Institut FSt. Brief 211.

[21] A.a.O., S. 23.

lichen Steuerautonomie ist nach Meinung des Instituts nicht zu beanstanden, auch nicht vom Grundgesetz her. Den Gemeinden, so wird ausgeführt, verbleibe eine ausreichende Finanzautonomie. Die Gewichtung der beiden Schlüsselelemente (1:1 oder evtl. anders) soll erst nach Durchführung von Probeberechnungen festgelegt werden. Die technische und rechtliche Durchführung des Vorschlags wird in den Einzelheiten dargelegt. Wenn man der Meinung ist, eine verbundmässige Beteiligung der Gemeinden an den beiden großen Steuern unter Verwendung geeigneter Verteilungsschlüssel stelle eine angemessene Lösung des Gemeindesteuerproblems dar, so wird man den Vorschlag positiv beurteilen. Sieht man jedoch ein wesentliches Element bei Gemeindesteuern in der Beziehung zwischen Leistungsempfang und Steuerbelastung, so wird man anders urteilen.

Mehr an gemeindlicher Steuerautonomie ist in einem Vorschlag enthalten, den *W. Ritter* 1983 gemacht hat[22] und der vom *Bundesverband der Deutschen Industrie* aufgenommen wurde[23]. Nach diesem Vorschlag sollen die Gemeinden in gleicher Weise wie beim Vorschlag des Instituts "Finanzen und Steuern" an der Mehrwertsteuer beteiligt werden, doch weniger stark, denn die Gewerbesteuer soll nicht völlig beseitigt, sondern auf ein Drittel ihres bisherigen Volumens abgebaut werden. Anders als bei der Steuerreformkommission soll jedoch bei der reduzier-

---

22 *W. Ritter,* Abbau der Gewerbesteuer. Ein Beitrag zur überfälligen Reform der Gemeindefinanzen und der Unternehmensbesteuerung, in: Betriebsberater, Heft 7 v. 10.3.1983, S. 396 f.

23 S. Bundesverband der Deutschen Industrie, Zukunftsorientierte Steuerpolitik, Köln 1985, S. 14 ff.

ten Gewerbesteuer nicht Lohnsumme und Gewerbekapital, sondern der Gewinn als Bemessungsgrundlage dienen. Durch Ausklammerung der gewinnunabhängigen Elemente aus der Gewerbesteuer verspricht man sich eine Vermeidung des Substanzverzehrs. Die ertragsunabhängigen Elemente, so wird argumentiert, seien ja schon im Schlüssel für die Mehrwertsteuerverteilung berücksicht, also könne man bei der "Restgewerbesteuer" den Gewinn (anders gerechnet als bei der heutigen Gewerbesteuer mit den vom "Objektgedanken" abgeleiteten Modifikationen) heranziehen. Und für diese Steuer verbleibt das Hebesatzrecht, wobei eine Verkoppelung der Hebesätze mit denen der Grundsteuer B vorgenommen werden soll. Der Steuerbereich mit gemeindlichem Hebesatzrecht ist auch bei diesem Vorschlag relativ schmal, und es überrascht, daß ausgerechnet bei den Unternehmungsgewinnen den Gemeinden eine Gestaltungsfreiheit gegeben werden soll, während sie sie bei Steuern aus dem Einkommen nicht haben.

Ein weiterer Reformvorschlag, der 1982 veröffentlicht wurde, stammt vom *Deutschen Industrie- und Handelstag* [24]. In diesem Vorschlag werden Mehrwertsteuerverbund und Gewerbesteuer in origineller Weise miteinander verzahnt. Die Gewerbesteuer soll, mit Hebesatzrecht ausgestattet, nicht nur in der jetzigen "abgemagerten" Gestalt, sondern als breit greifende Steuer (ausgeweiteter Kreis der Steuerpflichtigen, evtl. Wiedereinbeziehung der Lohnsumme) weiterbestehen, doch soll sie die

[24] Gewerbesteuer auf neuem Kurs. Mängel beseitigen, Vorteile erhalten, Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn 1982.

Betriebe nicht (gemäß den gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen) belasten, denn es ist vorgesehen, daß die Gewerbesteuerzahlungen mit der zu entrichtenden Mehrwertsteuer verrechnet werden. Praktisch werden also die Gemeinden an der Mehrwertsteuer beteiligt, wobei die erhobene Gewerbesteuer als Verteilungsschlüssel dient. Die Mehrwertsteuer muß nicht so weit angehoben werden, daß der den Gemeinden zufallende Ertragsteil voll kompensiert wird, weil der Abzug der Gewerbesteuer vom Einkommen bei der Einkommensbesteuerung wegfallen soll. Die Lösung hat als Vorzüge, keine besonderen technischen Schwierigkeiten zu verursachen und die internationale Wettbewerbsposition zu verbessern, da die die Gewerbesteuer substituierende Mehrwertsteuer den Export nicht belastet. Ob der bei diesem Modell für die Mehrwertsteuerbeteiligung der Gemeinden verwendete Schlüssel den einzelnen Gemeinden einigermaßen gleichmäßig zugute kommt und ob die entsprechenden Einnahmen mehr oder weniger stetig und möglichst konjunkturunabhängig fließen, hängt davon ab, wie die verbreiterte Gewerbesteuer gestaltet wird, welche Bemessungsgrundlagen mit welchen Gewichten verwendet werden und wie groß der Kreis der steuerpflichtigen Produktionseinheiten gezogen wird. Da das Hebesatzrecht hier insofern ein neuralgischer Punkt ist, als überdurchschnittliche Hebesätze zu Lasten von Bund und Ländern gehen, ist eine entsprechende Beschränkung des Hebesatzspielraums, zusammen mit einer Koppelung mit der Grundsteuer, vorgesehen. An der grundsätzlichen Berechtigung der Gewerbesteuer als Maßstab für den Steuereinnahmenzufluß von Seiten der Betriebe wird nicht gezweifelt. "Die Gewerbesteuer",

so wird festgestellt[25], "bleibt eine der tragenden Finanzquellen der Gemeinden. Sie muß daher in ihrer Ausgestaltung als Kommunalsteuer wieder stärker auf diese Aufgabe ausgerichtet werden." Das Ausgeklügelte an dem Vorschlag ist, daß die Belastungswirkung der Gewerbesteuer neutralisiert wird, sodaß es gleichgültig wird für die Unternehmen - nicht jedoch natürlich für die Gemeinden -, in welchem Umfang die einzelnen Elemente in der Bemessungsgrundlage (Ertrag, Kapital, Lohnsumme) herangezogen werden.

Wichtig für die Beurteilung der verschiedenen Reformvorschläge sind natürlich die Wirkungen auf die Einnahme-Situation der Gemeinden. Inwieweit kommt es zu einer Verminderung der als zu groß beurteilten Einnahmen-Streuung? Wie schneiden einzelne Gemeinde-Kategorien und Gemeinden in unterschiedlichen siedlungsstrukturellen Regionen ab? Der Bundesverband der Deutschen Industrie hat diese Verteilungswirkungen durch das Ifo-Institut untersuchen lassen. Die wichtigsten Ergebnisse, die hier jedoch nicht kommentiert werden sollen, sind vorweg im Ifo-Schnelldienst präsentiert worden[26]. So wichtig das Kriterium der von den einzelnen Vorschlägen zu erwartenden Veränderung der Steuereinnahmen der Gemeinden ist, so stellt es doch nur eines aus einer ganzen Reihe dar, es kann also nicht als entscheidungsdominant betrachtet werden.

---

[25] A.a.O., S. 11.

[26] Reform des Gemeindesteuersystems. Auswirkungen der verschiedenen Vorschläge auf Gemeinden und Regionen, in: Ifo-Schnelldienst 30/85, S. 9-21.

Von Seiten der Gemeinden, die als Betroffene die Folgen von Reformen zu tragen haben, werden, dies sei hier noch angemerkt, von den in der Diskussion befindlichen Vorschlägen diejenigen abgelehnt, die mehr oder weniger auf eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer hinauslaufen. Die Gemeinden wollen keine "Zuweisungen" (keinen Verbund), sondern eine eigene produktionsbezogene Steuer mit entsprechendem Hebesatzrecht. Eine "verbreiterte" Gewerbesteuer (Ausdehnung der Steuerpflicht auch auf freie Berufe, ausgeweitete Bemessungsgrundlage) scheint ihnen durchaus brauchbar zu sein, doch auch gegen eine Wertschöpfungsteuer scheinen keine grundsätzlichen Einwendungen vorgebracht zu werden. Die Wirkungen müßten allerdings noch eingehend untersucht werden. Eine Erhöhung des Anteils an der Einkommensteuer als Ersatz für eine produktionsbezogene Steuer wird abgelehnt[27].

Die Diskussion geht heute praktisch nur um die Art und Weise der Besteuerung der Produktionseinheiten zugunsten der Gemeinden, die sich entschädigen lassen wollen für ihre Vorleistungen und eine ins Gewicht fallende steuerliche Beziehung zu "ihren" Betrieben für erforderlich halten. Die Gemeinden wollen sich dabei nicht in einen Verbund abdrängen lassen, sondern eine eigene Steuer mit Hebesatzrecht behalten. Die Besteuerung der Gemeindebürger wird nicht mehr diskutiert, seit der Einkommensteuerverbund geschaffen ist. Auch um die Grundsteuer ist es ruhig geworden. International gesehen

[27] S. hierzu die Ausführungen in: Der Städtetag 2, Februar 1984, Gemeindefinanzbericht 1984, S. 109-112, sowie Der Städtetag 2, Februar 1986, Gemeindefinanzbericht 1986, S. 74 f. sowie 113-115.

erscheint die Gemeindesteuerproblematik in der Bundesrepublik mit dem Generalthema Unternehmungsbesteuerung ziemlich aus dem Rahmen fallend. In den meisten vergleichbaren Ländern stehen die Einkommensteuer und die Grundsteuer im Vordergrund. Dies soll jetzt kurz gezeigt werden.

Die Gemeindesteuern in vergleichbaren Industrieländern

Nur in wenigen Ländern wird eine Gemeindesteuer erhoben, die mit der deutschen Gewerbesteuer vergleichbar ist. In *Österreich* und *Luxemburg* gibt es die Gewerbesteuer nach deutschem Muster mit den Bemessungsgrundlagen Gewerbeertrag, Gewerbekapital (in Österreich neuerdings weggefallen) und Lohnsumme. Unter den größeren Ländern sind in erster Linie Frankreich und Japan zu nennen, in denen die Betriebe mit einer lokalen Steuer belastet werden.

In *Frankreich* geht die Besteuerung der Betriebe letztlich auf die Große französische Revolution zurück. 1976 wurde die sog. Patentsteuer (contribution des patentes), die lange Zeit praktiziert worden war und an Unübersichtlichkeit und mehr oder weniger willkürhafter Differenziertheit (es gab eine Vielzahl von Einzeltarifen für verschiedene Berufsgruppen etc.) kaum überboten werden konnte, abgelöst durch die "taxe professionelle" (Berufsteuer), durch die alle selbständigen Tätigkeiten mit Ausnahme der landwirtschaftlichen Produktion und einiger weniger bedeutenden Bereiche belastet werden, und zwar mit geringen Ausnahmen auf der Basis des betrieblichen Anlagevermögens (bewertet nach dem sog. Mietwert) und eines Fünftels der Lohnsumme[28]. Da die Gemeinden zusammen mit den Departements 1980 nur 12,3 % der Gesamtsteuereinnahmen erhielten[29], ist das Gewicht der Berufsteuer nicht allzugroß.

---

[28] S. Artikel "France" von *J.-C. Dischamps,* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., unter Mitwirkung von *N. Andel* und *H. Haller* herausgegeben von *F. Neumark,* Bd. IV, Tübingen 1983, S. 974.

[29] S. Übersicht 9 in: BMF, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands Nr. 1/1982, Bonn, 5. März 1982.

In *Japan* wird eine Unternehmenssteuer (Enterprise Tax) erhoben, und zwar auf den *Ertrag* aller selbständigen Tätigkeiten mit Ausnahme der landwirtschaftlichen Produktion. Schließlich gibt es in den Bundesstaaten *USA* und *Kanada* in einzelnen Gliedstaaten (Provinzen) gewerbesteuerartige lokale Abgaben, die teilweise ertrags-, teilweise kapital- und teilweise lohnsummenbezogen sind[30].

Insgesamt kann man aus der relativ bescheidenen Verwendung von Gewerbesteuern den Schluß ziehen, daß eine solche Steuerbelastung von Produktionseinheiten auf lokaler Ebene weltweit nicht als so dringlich betrachtet wird wie in der Bundesrepublik. Dies gilt auch für Bundesstaaten, die normalerweise den lokalen Selbstverwaltungskörperschaften einen größeren Anteil an eigenen Steuereinnahmen zugestehen als zentralistisch strukturierte Staaten.

Die am meisten verbreiteten lokalen Steuern sind Gemeindeeinkommensteuern einschließlich Körperschaftsteuern, die in der Regel als Zuschläge zu den entsprechenden staatlichen Steuern erhoben werden, ferner Grundsteuern und Vermögensteuern, die teilweise ineinander übergehen.

Eine ganz dominante Rolle spielt die gemeindliche Einkommensteuer (in aller Regel als Zuschlag zur kantonalen Steu-

---

30 S. Übersicht 7 in: BMF, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands Nr. 1/1986, Bonn, 1. Juli 1986.

er) in der *Schweiz,* in der die für Bundesstaaten charakteristische großzügigere Ausstattung der Gemeinden mit eigenen Steuereinnahmen besonders ausgeprägt ist[31]. Zu den Bundesstaaten mit gemeindlichen Einkommensteuern gehören auch die *USA,* in denen allerdings die als "property tax" erhobene Steuer auf Grundbesitz weitaus an erster Stelle steht. Erhebliche Bedeutung kommt der gemeindlichen Einkommensteuer in den *nordischen Ländern* (Schweden, Norwegen, Dänemark) zu und auch in *Japan, Italien* und *Belgien* gibt es ein gemeindliches Element bei der Einkommensbesteuerung. Die "Verzahnung" der gemeindlichen Einkommensteuer mit der staatlichen ist unterschiedlich geregelt[32].

Parallel zur gemeindlichen Einkommensteuer gibt es häufig, unabhängig vom praktizierten System der Körperschaftsbesteuerung, eine gemeindliche Körperschaftsteuerkomponente (in Form eines Zuschlags)[33].

Grundsteuern als Gemeindesteuern finden sich in den meisten Ländern, doch kommt ihnen durchaus unterschiedliche Bedeutung zu. In der *Schweiz* beispielsweise machen die Einnahmen aus der sog. Liegenschaftsteuer nur einen geringen Bruchteil derjenigen aus der gemeindlichen Einkommensteuer aus, während in *Großbritannien* die Grund- und Gebäudesteuern (Local Rates) einen beachtlichen Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen aufwei-

---

31 1980: 26,2% Anteil der Gemeinden am Gesamtsteueraufkommen, S. Übersicht 9 in: BMF, Informationsdienst... 1982, a.a.O.

32 S. hierzu Übersichten 1 und 2 in: BMF, Informationsdienst... 1986, a.a.O.

33 S. hierzu Übersicht 3 in: BMF, Informationsdienst... 1986, a.a.O.

sen. In *Österreich* und *Luxemburg* ist wie bei der Gewerbesteuer eine Orientierung an der deutschen Grundsteuer gegeben und auch in der Gewichtung ist sie mit dieser vergleichbar. Ähnliches gilt für die *Niederlande.* In *Dänemark* und *Frankreich* kommt der Grundsteuer, die allerdings nicht ausschließlich den Gemeinden zugutekommt, eine größere Bedeutung zu. Von den nordischen Ländern erhebt noch *Norwegen* eine kommunale Grundsteuer. Wie in Großbritannien stellt auch in den *USA,* wie bereits angedeutet, die Steuer auf Grund und Boden, die allerdings als "property tax" formal als Vermögensteuer (auf Grundvermögen) bezeichnet wird, die Haupteinnahmequelle der Gemeinden dar. Die anderen Steuern treten daneben weit zurück. Man kann hier von einem angelsächsischen Typus der lokalen Besteuerung sprechen.

Von denjenigen Ländern, die eine allgemeine Vermögensteuer erheben, sind zwei zu nennen, die die Gemeinden mit besonderen Sätzen bzw. Zuschlägen an dieser Steuer beteiligen, nämlich die *Schweiz* und *Norwegen* (das ursprünglich nur eine gemeindliche Vermögensteuer hatte). In *Japan* wird eine kommunale Rohvermögensteuer erhoben[34].

Sieht man von Bagatellsteuern, die es in verschiedenen Gestalten gibt, ab, so ergibt sich aus dem Vorstehenden, daß der Einkommensbesteuerung (im weiteren Sinn) und den Grundsteuern (ob als solche oder als Steuern auf Grundvermögen bezeichnet) bei den lokalen, den Gemeinden zufließenden eigenen Steu-

[34] S. hierzu: Übersicht 5 in: BMF, Informationsdienst... 1986, a.a.O.

ern große Bedeutung zukommt und daß Steuern vom Typ der deutschen Gewerbesteuer dahinter zurückstehen. Dieser Tatbestand gibt wirklich Anlaß zu der Frage, ob für eine Gemeindesteuerreform in der Bundesrepublik nur einer der drei neuerdings diskutierten Vorschläge, die eine Beteiligung der Gemeinden in der einen oder anderen Form an Steuern vorsehen, die den Produktionseinheiten auferlegt werden, in Betracht kommen kann. U.E. muß die gesamte Problematik von Grund auf neu überlegt werden und dabei muß auch bedacht werden, warum in anderen Ländern andersartige Lösungen vorgezogen werden. Zunächst ist zu prüfen, welchen besonderen Anforderungen Gemeindesteuern genügen sollten und wie diese Anforderungen wirklich stichhaltig begründet werden können. Wir können hier aus den zahlreichen Begründungen schöpfen, die wir oben bei der Behandlung der verschiedenen Reformvorschläge dargelegt haben. Was hält einer rigorosen Überprüfung stand, was nicht?

Besondere Anforderungen an Gemeindesteuern und ihre Begründung

Am Anfang aller Überlegungen über Anforderungen, denen Gemeindesteuern genügen sollten, steht die Frage nach der Berechtigung besonderer Gemeindesteuern. Auch in einem föderativen Staat erscheint eine Regelung möglich, nach der die Gemeinden als Selbstverwaltungskörperschaften zwar ihre Ausgabenstruktur autonom bestimmen können (soweit sie nicht Pflichtaufgaben zugewiesen bekommen), einnahmenmäßig jedoch, abgesehen von Gebühren- und Erwerbseinnahmen, von der staatlichen Ebene her alimentiert werden durch Beteiligung an den staatlichen Steuereinnahmen (Verbund bei einer oder mehreren Steuern). Diese Lösung hätte den Vorzug, daß die Anteile der einzelnen Gemeinden unabhängig vom örtlichen Steueraufkommen und damit vom Wohlstandsniveau gehalten werden könnten. Es wäre möglich, Verteilungsschlüssel zu verwenden, die allen Gemeinden einen annähernd gleichen Standard gemeindlicher Aufgabenerfüllung garantieren würden. Man könnte auch zusätzlichen Aufgaben bei bestimmten Gemeindekategorien (z.B. bei zentralen Orten) Rechnung tragen. Allerdings, und das ist die Kehrseite der Medaille, der Grad der Aufgabenerfüllung auf gemeindlicher Ebene würde vom Staat her bestimmt, der ja die Alimentierung der Gemeinden in der Hand hätte. Der Staat (auf seinen beiden Ebenen) würde über das Gewicht der gemeindlichen Aufgaben gemäß den Präferenzvorstellungen der in seinem Bereich politisch Entscheidenden zu bestimmen haben. Die Gemeinden wären zwar gleichmäßig "versorgt", doch auf einem von oben bestimmten Niveau. Für die Berücksichtigung unterschiedlicher Präferenzen der Einwohnerschaften der einzelnen Gemeinden hinsichtlich des kommunalen Leistungs-

niveaus gäbe es keine Handhabe. Die Präferenzvorstellungen der Gemeindeeinwohner kämen überhaupt nicht zum Zuge.

Soll es zu einer solchen Berücksichtigung kommen, so muß eine Verbindung hergestellt werden zwischen dem Ausgabenvolumen der einzelnen Gemeinden und der Steuerbelastung der Gemeindeeinwohner. Müssen die Gemeindeeinwohner die Gemeindeausgaben unmittelbar selbst finanzieren, so kann im politischen Entscheidungsprozeß auf der Gemeindeebene das den Präferenzen der Einwohnerschaft entsprechende Leistungsniveau bestimmt werden. Sind die Ansprüche hoch, so kommt es zu einer starken steuerlichen Belastung der Einwohnerschaft, sind sie bescheiden, so ergibt sich eine entsprechend geringe Belastung. Der Entscheidungsspielraum auf lokaler Ebene ist bei der Finanzierung der Gemeindeausgaben über eigene gemeindliche Steuern selbstverständlich größer als bei der Verbundlösung, doch gibt es auch hier eine schwache Stelle, und zwar gerade dort, wo der Verbund seine Stärke hat. Die Steuereinnahmen der Gemeinden sind abhängig vom örtlichen Wohlstandsniveau und das bedeutet, daß arme Gemeinden mit einer überdurchschnittlichen Steuerbelastung kein gehobenes gemeindliches Leistungsniveau erzielen können, reiche dagegen sogar bei unterdurchschnittlicher Belastung. Die Diskrepanz zwischen Belastungs- und Leistungsniveau kann sich in einem circulus vitiosus weiter verstärken über Wanderungsbewegungen. An sich wäre ein einheitliches Wohlstandsniveau (gleiche "Steuerkraft" der Gemeinden) erforderlich, wenn das gemeindliche Leistungsniveau und die Steuerbelastung sich voll entsprechen sollten. Diese Bedingung ist jedoch nirgends erfüllt und es kann nur nachgeholfen

werden über Finanzausgleichsmaßnahmen, die so weit gehen sollten, daß der Zusammenhang zwischen gemeindlichem Leistungsniveau und entsprechender Steuerbelastung wenigstens zu einem gewissen Grad gewährleistet ist. Da in der Realität, schon wegen der Zuteilung von Pflichtaufgaben an die Gemeinden, stets in einem bestimmten Umfang Verbund (Alimentierung von oben) gegeben ist, kann der horizontale Finanzausgleich (auch zur Berücksichtigung besonderer Lasten) hier mit eingebaut werden.

Gemeindesteuern sind, so können wir zusammenfassend sagen, erforderlich zur Durchsetzung der Präferenzen der Gemeindeeinwohner, die gewährleistet sein sollte, wenn Selbstverwaltung in einem umfassenden Sinn angestrebt wird. Neben eigenen Gemeindesteuern muß aber immer zu einem gewissen Grade die Verbundlösung mit horizontalen Ausgleichselementen herangezogen werden.

Die Durchsetzung der Präferenzen der Gemeindebürger erscheint deswegen wichtig, weil diese Präferenzen anderer Art sind als diejenigen der Wähler im gesamtstaatlichen Entscheidungsprozeß. Es geht nicht um allgemeine Vorstellungen wie etwa: mehr oder weniger Staat, sondern um wünschenswerte gemeindliche Leistungen. Die gemeindlichen Leistungen sind für die Bürger von unmittelbarer Bedeutung, sie sind sichtbar, greifbar, vielfach direkt nutzbar, während den allgemeinen staatlichen Leistungen dieser konkrete Bezug abgeht. Entsprechend sind die Präferenzen der Gemeindebürger mit konkreten Vorstellungen verknüpft, um deren Realisierung es geht. Am besten kommen

diese Präferenzen zum Zug in der direkten Demokratie, doch auch über Gemeindeparlamente werden sie sich auf längere Sicht durchsetzen können.

Wenn gemeindeeigene Steuern in Verbindung mit autonomer Festlegung des Belastungsniveaus (der Hebesätze) durch die Gemeinden für die Berücksichtigung der lokalen Präferenzen als erforderlich betrachtet werden, so impliziert dies, daß das Äquivalenzprinzip in einem ganz bestimmten Sinne zugrundegelegt wird. Das globale lokale Belastungsniveau soll sich orientieren am globalen lokalen Leistungsniveau, das gewünscht wird, und umgekehrt: das globale lokale Leistungsniveau soll dem lokalen globalen Belastungsniveau entsprechen.

Einen Äquivalenzzusammenhang in diesem Sinne gibt es auch im Gesamtstaat: auch hier bedingt ein höheres Leistungsniveau ein höheres Belastungsniveau und die globalen gesamtstaatlichen Präferenzen der Bürger sollen auf längere Sicht das gesamtstaatliche Leistungsniveau und damit das Belastungsniveau bestimmen. Die vielfältigen gesamtstaatlichen Leistungen sind aber für die Bürger schwer faßbar und bewertbar, sodaß hier die Begrenzung eher von der Belastungsseite her angestrebt wird. Bei Gliedstaaten ist dies schon etwas anders. Wenn diese, wie z.B. in der Schweiz, das Belastungsniveau selbst bestimmen können, so werden regionale Leistungen "an der Grenze" mit den entsprechenden Belastungen verglichen, bis die Dinge ausgewogen erscheinen. Die regionalen Leistungen werden von den Bürgern deutlicher wahrgenommen und in ihrer Bedeutung auch für jeden

einzelnen erfaßt. Je kleiner das gliedstaatliche Gemeinwesen, desto mehr ist dies der Fall.

Bei den lokalen Gebietskörperschaften, den Gemeinden mit ihrer Selbstverwaltung, ist den Bürgern der Zusammenhang zwischen (Grenz-)Leistung und (Grenz-)Belastung am deutlichsten bewußt, weil sie die Bedeutung der lokalen (Zusatz-)Leistungen besser beurteilen können als die der gesamtstaatlichen (regionalen). Wiederum gilt: je kleiner das Gemeinwesen, desto mehr ist dies der Fall.

Aus der globalen Äquivalenzbeziehung, von der hier die Rede ist, sind noch keine Anhaltspunkte für die Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Bürger herzuleiten. Wenn sämtliche gemeindlichen Leistung so beschaffen wären, daß sie allen Gemeindebürgern mehr oder weniger gleichmäßig zugutekommen, so wäre eine Belastung nach dem sog. Leistungsfähigkeitsprinzip die angemessene Methode für die Steuerlastverteilung. Dies gilt auch, wenn zu den Gemeindeleistungen von den Gemeinden selbst zu finanzierende Transferzahlungen (Sozialhilfe) gehören. Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Steuerlastverteilung steht nicht im Widerspruch dazu, daß für den Globalzusammenhang das Äquivalenzprinzip gilt.

Gerade auf der gemeindlichen Ebene ist nun aber der Leistungsempfang nicht prinzipiell "diffus", vielmehr gibt es eine Reihe von Leistungen, die einzelnen und bestimmten Gruppen in recht unterschiedlichem Umfang zugutekommen. In diesen Leistungsbereichen erscheint es angemessen, die Belastung am Um-

fang der empfangenen Leistung zu orientieren. Damit kommt aber das Äquivalenzprinzip in einem ganz anderen Sinne ins Spiel als bei der Globalbetrachtung, nämlich als Prinzip für die Zuteilung von Einzellasten (Einzelabgaben). Auf keiner anderen gebietskörperschaftlichen Ebene gibt es so viele Leistungen, die mit Hilfe von Gebühren und Beiträgen einzeln oder pauschal verrechnet werden, wie bei den Gemeinden[35]. In all jenen Fällen, in denen ohne unangemessenen Aufwand der individuelle Leistungsempfang ermittelt werden kann, können (kostendeckende) Preise je Leistungseinheit verlangt und die Leistungen in marktwirtschaftlicher Weise bereitgestellt werden, wobei die Leistungskapazitäten an der Nachfrage orientiert werden. Hier entstehen den Gemeinden Erwerbseinnahmen (Beispiele: Strom, Wasser, Gas). Bei anderen "Versorgungsleistungen" (Müllabfuhr, Abwasserbeseitigung) muß Abnahmezwang angeordnet werden und die Bemessung der individuellen Entgelte ist nur mit Hilfe von Indikatoren möglich (z.B. Zahl der Wohnungen bzw. Zimmer in einem Gebäude). Auch hier kann Kostendeckung über "Gebühren" angestrebt werden und die Versorgungskapazitäten können am Umfang der Beanspruchung orientiert werden. Auch eine Zurechnung von Straßenkosten ist möglich bei der Errichtung neuer Gebäude mit Hilfe von sog. Anliegerbeiträgen

[35] In der Bundesrepublik belief sich der Anteil der Einnahmen aus Entgelten (Gebühren, Beiträge, Erwerbseinnahmen) 1985 auf 20,7% der Gesamteinnahmen einschließlich Netto-Kreditaufnahme für die Gemeinden insgesamt (s. Der Städtetag, Februar 1986, S. 119).

(bemessen etwa nach der Länge der Straßenfront des Grundstückes)[36].

Soweit die Gemeinden ihre Leistungen mit Hilfe von Erwerbseinnahmen, Gebühren und Beiträgen finanzieren können in Anwendung des Äquivalenzprinzips bei der Zuteilung der individuellen Finanzierungsbeiträge, tritt das eigentliche Problem geeigneter Gemeindesteuern noch gar nicht auf. Man kann, wie *Bohley* das mit durchaus stichhaltiger Begründung tut, die Gebühren und Beiträge als Spezialfälle von Steuern bezeichnen[37], doch diese Spezialfälle sind ein Kapitel für sich. Wenn man den Gemeinden empfiehlt, so viel wie möglich von diesen speziellen Abgaben Gebrauch zu machen, wie es *Bohley* tut und der Wissenschaftliche Beirat 1968 getan hat, so ist dies sicher richtig, doch damit wird nur ein begrenztes Feld abgedeckt. Die Gemeinden in der Bundesrepublik sehen nur wenig Spielraum für eine Ausweitung der Gebühreneinnahmen und sprechen von einer weitgehenden Ausschöpfung[38].

Gäbe es nur allgemeine Leistungen, die allen Gemeindebürgern mehr oder weniger gleichmäßig zugutekommen, und daneben die mit speziellen Entgelten verbundenen zurechenbaren Leistungsabgaben, so wäre es angebracht, eine am Leistungsfä-

---

36 Zu den Problemen der Gebühren- und Beitragserhebung, die hier nicht weiter zu diskutieren sind, s. *P. Bohley,* Gebühren und Beiträge. Ihre wirtschaftspolitischen Funktionen und ihr Platz im System der öffentlichen Einnahmen, Tübingen 1977.

37 S. *Bohley,* a.a.O., S. 81 f.

38 S. Der Städtetag, Februar 1984, S. 98 ff.

higkeitsprinzip orientierte Gemeindesteuer, praktisch also eine Einkommensteuer zu erheben, mit deren Hilfe die allgemeinen Leistungen und derjenige Teil der zurechenbaren Sonderleistungen zu finanzieren wäre, den man bei der Erhebung von Gebühren etc. nicht decken will, weil der Leistungsempfang zum Teil im öffentlichen Interesse liegt, also eine Verbindung von "privatem" und "öffentlichem" Gut vorliegt. Im gemeindlichen Bereich trifft aber die Annahme nicht zu, daß die nicht einzeln verrechenbaren Leistungen allen gleichmäßig zugutekommen.

Ein Teil der gemeindlichen Leistungen ist flächenbezogen, nämlich die Bereitstellung und Unterhaltung des Straßen- und Versorgungsnetzes. Betrachten wir zunächst die Gemeindebürger als Wohnbürger, so kann man, von der Kostenseite her gesehen, nicht behaupten, die "Sozialkosten des Wohnens", die aus der Bereitstellung des Straßen- und Versorgungsnetzes durch die Gemeinden resultieren, seien für alle gleich. Auch wenn Anliegerbeiträge verlangt werden bei Neubauten, decken diese nicht die späteren Kosten für Erhaltung, Erneuerung und Verbesserung. Die flächenbezogenen laufenden Kosten differieren für die einzelnen Wohnbürger, und zwar nach der Größe der Wohngrundstücke, zwar nicht im strengen Sinn, doch grosso modo. Neben den Wohngrundstücken gibt es nun diejenigen Grundstücke, die für Produktionszwecke genutzt werden, auf dem Land für die agrarische Produktion, in größeren Gemeinden für die Produktion auf allen Stufen einschließlich Handel und Dienstleistungen. Auch hier resultieren flächenbezogene Kosten der Produktion, die nach der genutzten Grundstücksgröße variieren. Die "Sozialkosten der Produktion" in Form von

Straßenkosten sind seit Beginn der Motorisierung ganz beträchtlich gestiegen, weil sowohl zum Arbeitsplatz wie zum Einkauf überwiegend das Automobil benutzt wird. Die Folge sind Verkehrsverdichtungen, die hohe zusätzliche Straßenkosten bedingen. Die Größe eines Betriebsgrundstückes war vielleicht ein geeigneter Indikator für die anteiligen flächenbezogenen "Sozialkosten der Produktion", als es nur Fußgänger und Radfahrer gab, heute genügt dieser Indikator nicht mehr.

Je mehr Produktionseinheiten in einer Gemeinde vorhanden sind, ein desto größerer Anteil am flächenbezogenen Aufwand der Gemeinde (insbesondere an den Straßenkosten) entfällt auf die Produktion, wobei neben dem Flächenanteil bei den heute gegebenen Verhältnissen die Verkehrsbelastung durch die Produktion (Zahl der Beschäftigten, Zahl der abzufertigenden Lieferanten und vor allem der Kunden) von entscheidender Bedeutung ist. Ein Teil des produktionsbezogenen Aufwands kann wieder durch Beiträge (im Zusammenhang mit der Erschließung) und durch Gebühren verrechnet werden, doch verbleibt ein beträchtlicher Teil, zu dessen Deckung Abgaben anderer Art erhoben werden müssen. Soweit mit der Produktion (neben der Verkehrsbelastung) eine Umweltbelastung gegeben ist (Lärmentwicklung, Verschmutzung der Luft und des Wassers), kann dem entgegengearbeitet werden durch bestimmte Auflagen (bauliche Vorschriften zur Schalldämpfung, zum Einbau von Filtern und Kläranlagen), doch eine gewisse Belästigung der "Wohnbürger" durch die von den Produktionseinheiten verursachten "Umtriebe" wird immer verbleiben. Es erscheint daher angebracht, bei den von den Produktionseinheiten erhobenen Abgaben hierfür

ein "Kompensationselement" einzubeziehen (Gedanke des "Interessenausgleichs" im 1982er-Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats). Die Gemeindebürger können entsprechend entlastet werden und werden die "lästige" Produktion in ihrem Gemeindegebiet tolerieren.

Die Abgaben, die zur Abgeltung der gemeindlichen "Sozialkosten des Wohnens und der Produktion" von den Wohnbürgern und den Betrieben in unterschiedlicher Höhe zu erheben sind, unterscheiden sich von der Gemeindesteuer zur Finanzierung der allgemeinen Leistungen in mehrfacher Hinsicht. Zunächst: die Abgabenzumessung (die Lastverteilung) erfolgt hier nicht nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern nach dem Äquivalenzprinzip. Dies kann allerdings nicht in gleicher Weise angewandt werden wie bei der Erhebung von Gebühren und Beiträgen oder gar bei den Erwerbseinnahmen. Da eine genauere Kosten-(Leistungs-)zurechnung nicht möglich ist, muß man auf Indikatoren zurückgreifen, die in plausibler Weise mit dem individuellen Leistungsempfang (bzw. der individuellen Kostenverursachung einschließlich "Kompensationselement") verbunden sind. Da es sich um flächenbezogene Leistungen (Kosten) handelt, muß die Grundstücksgröße mit Sicherheit herangezogen werden, doch genügt dies, wie oben ausgeführt, nicht. Was am besten ergänzend zu berücksichtigen ist, soll jedoch hier noch nicht erörtert werden.

Ein zweiter Unterschied ist insofern gegeben, als die Kosten, die durch diese Abgaben zu decken sind, sich im wesentlichen nicht auf Grund besonderer "artikulierter" Wünsche der Ge-

meindeeinwohner ergeben, sondern durch Entwicklungen bestimmt werden, die auf das Verhalten der Bevölkerung zurückzuführen sind: die Verkehrsverdichtung geht auf die zunehmende Motorisierung zurück, als zwangsläufige Folge ergeben sich zur Verhütung von Verkehrsstauungen und einer erhöhten Unfallgefahr Straßenverbreiterungen und Erweiterungen des Straßennetzes. Dieser andersartige Tatbestand bei der Verursachung des zu deckenden Aufwands führt schließlich zu einem dritten Unterschied. Während es bei den äquivalenzbezogenen Abgaben um die Deckung der sich zu einem gewissen Grade autonom entwickelnden Kosten geht, stellt die Steuer zur Finanzierung der allgemeinen Leistungen dasjenige Instrument dar, das Spielraum gibt zur Abstimmung der Steuerbelastung mit den ausdrücklich gewünschten Gemeindeleistungen (Sportanlagen, Hallenbäder, zusätzliche kulturelle Einrichtungen usw.). Bei der allgemeinen Gemeindesteuer (Einkommensteuer) sollte das Hebesatzrecht angesiedelt sein, das - bei genügendem horizontalen Finanzausgleich - das Gleichgewicht zwischen gewünschtem globalen Leistungsniveau und globalem Steuerbelastungsniveau garantiert.

Welches Gewicht den "Äquivalenzabgaben", die nicht Beiträge und Gebühren sind, zuzukommen hat, hängt davon ab, welchen Anteil die hier zu deckenden Ausgaben an den Gesamtausgaben der Gemeinden haben. (Sofern die Gemeinden an den Einnahmen aus der Besteuerung des für die Straßenkosten besonders relevanten Kraftfahrzeugverkehrs - Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer - beteiligt sind, vermindert sich der Anteil der durch Äquivalenzabgaben zu deckenden Ausgaben entsprechend).

Die Aufgliederung der Gemeindeausgaben nach Aufgabenbereichen für die Bundesrepublik ergibt mit großer Deutlichkeit, daß der Anteil dieser Ausgaben nur einen Bruchteil derjenigen Ausgaben ausmacht, die aus allgemeinen, allen Gemeindebürgern mehr oder weniger gleichmäßig zugutekommenden Leistungen und Transferzahlungen resultieren, für die also kein Anlaß gegeben ist, Äquivalenzabgaben zu erheben. Die Ausgaben für allgemeine Dienste, Bildungswesen, soziale Sicherung sowie Gesundheit, Sport und Erholung hatten 1978 einen Anteil von über 70 % an den Gesamtausgaben und vom Rest entfällt auch noch ein Teil auf Leistungen für die Allgemeinheit. Die Ausgaben für das Verkehrswesen, die relevant sind für die Äquivalenzabgaben, machten nur 7,8 % aus[39]. Auch für die Gemeindeausgaben von 1983 ergibt sich für die genannte Ausgabengruppe "allgemeine Dienste ... Erholung" ein Anteil von über 70 %, die Verkehrsausgaben (Straßenausgaben) machen hier sogar nur 5,8 % aus[40]. Zieht man zum Vergleich noch die Schweiz heran, so zeigt sich ein ähnliches Bild. Hier macht die Gruppe der "allgemeinen" plus Transferausgaben, die etwa der oben für die Bundesrepublik zusammengefaßten Gruppe entspricht, gute 75 % der Gesamt-

---

[39] S. Tabelle 3c der BMF-Dokumentation 3/82 "Entwicklungen im föderativen Finanzsystem der Bundesrepublik Deutschland seit 1970" vom 16. Februar 1982.

[40] S. Finanzbericht 1986, herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen, Übersicht 7 "Die Ausgaben der öffentlichen Verwaltung 1980 bis 1983, Nettoausgaben nach Aufgabenbereichen". Dort sind allerdings nur die absoluten Zahlen angegeben.

ausgaben der Gemeinden aus (für 1979), die Straßenausgaben belaufen sich auf 8,8 %[41]).

Man kann nun aus der hier vorgenommenen Grobgliederung der Gemeindeausgaben (-leistungen) in allgemeine und differenziert anfallende nicht unmittelbar darauf schließen, welche Gewichte der allgemeinen Gemeindesteuer nach der Leistungsfähigkeit und den Äquivalenzabgaben zukommen sollten. Den Gemeinden stehen ja auch Zuweisungen der übergeordneten Gebietskörperschaften zur Verfügung[42]. Diese Zuweisungen sind teilweise zweckgebunden, teilweise frei verfügbar[43]. Je nach der Verwendung für die eine oder andere Gruppe der Ausgaben weicht die angemessen erscheinende Relation zwischen der allgemeinen Gemeindesteuer und den Äquivalenzabgaben von der entsprechenden Ausgabengliederung ab. Auch wenn dies berücksichtigt wird, ergibt sich ein beträchtliches, ja starkes Übergewicht der allgemeinen Steuer nach der Leistungsfähigkeit. Wenn in der Bundesrepublik 1984 die Gewerbesteuer netto (also abzüglich Gewerbesteuerumlage) etwa gleiches Gewicht hatte wie der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (42,1 und 42,8 % der gemeindlichen Steuereinnahmen)[44], so steht dies natürlich in

---

[41] S. Die öffentliche Finanzwirtschaft einiger ausgewählter Länder, 3. Schweiz, von *A. Meier,* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. IV, unter Mitwirkung von *N. Andel* und *H. Haller* herausgegeben von *F. Neumark,* Tübingen 1983, S. 638, Tabelle 11.

[42] 1984 machten diese Zuweisungen 26,7% der gesamten Einnahmen der Gemeinden in der Bundesrepublik aus (s. Finanzbericht 1986, S. 113 "Staatliche Zuweisungen an die Gemeinden (GB) 1970 bis 1984".

[43] In der Bundesrepublik 1982 etwa zu gleichen Teilen, s. ebenda.

[44] S. ebenda, S. 112.

krassem Widerspruch zum Ergebnis unserer Überlegungen. Der Anteil der Grundsteuer[45] fügt sich dagegen einigermaßen ein.

Als Steuern der Gemeinden, so können wir nunmehr rückblickend und zusammenfassend sagen, erweisen sich eine Steuer nach der Leistungsfähigkeit und eine äquivalenzbezogene Steuer als geeignet. Das Hauptgewicht kommt dabei der Leistungsfähigkeitssteuer zu, da der überwiegende Teil der Gemeindeleistungen den Gemeindeeinwohnern mehr oder weniger gleichmäßig zugutekommt oder in Transferzahlungen besteht. Bei dieser Steuer müssen die Gemeinden das Belastungsniveau in Abstimmung mit den Präferenzen ihrer Einwohner bestimmen können, also das Hebesatzrecht besitzen. Die individuelle Steuerbelastung muß sich am Einkommen und den sonstigen für die Einkommensbesteuerung relevanten Tatbeständen orientieren, wobei alle Einkommen, also auch die bei Körperschaften thesaurierten, heranzuziehen sind. An dieser Stelle soll jedoch noch nicht auf die Fragen der Gestaltung der Gemeindeeinkommensteuer eingegangen werden. Die äquivalenzbezogene Steuer, die von sekundärer Bedeutung ist, stellt eine spezifische Gemeindesteuer dar, weil sie auf Zurechnungen basiert, die in dieser Weise nur im lokalen Bereich von Bedeutung sind. Sie dient nicht der Abstimmung von Präferenzen und Lasten, sondern dem Ersatz von Gemeindekosten. Obwohl auch bei dieser Steuer Anpassungen des Belastungsniveaus an die (in der Regel steigenden) Kosten erforderlich sind, die Steuersätze also beweglich sein müssen, erscheint die Gewährung des Hebesatzrechts nicht unbedingt erforderlich.

---

[45] 12,2% der Gesamtsteuereinnahmen, s. ebenda.

Wenn es gewährt wird, kommt ihm jedenfalls eine andere Bedeutung zu als demjenigen bei der gemeindlichen Einkommensteuer.

Bei der Erörterung der Frage, welchen besonderen Anforderungen Gemeindesteuern genügen sollten, sind wir nun zu dem Ergebnis gekommen, daß sich die Hauptsteuer nicht von der Hauptsteuer der staatlichen Körperschaften unterscheiden, sondern vom gleichen Typ sein sollte. Wichtig ist aber, daß bei der Gemeindeeinkommensteuer die Festlegung des Belastungsniveaus (des Hebesatzes) den Gemeinden überlassen bleibt. Die äquivalenzbezogene Steuer, die als Nebensteuer zu werten ist, ist dagegen auf die besonderen Verhältnisse der Gemeinden abgestellt. Für sie gibt es kein Pendant bei den staatlichen Steuern.

Von den im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1968 und andernorts genannten speziellen Anforderungen an Gemeindesteuern sind in die bisher angestellten Überlegungen die Berücksichtigung von Äquivalenzbeziehungen und das "Fühlbarkeitserfordernis" von Gemeindesteuern einbezogen worden, und sogar recht massiv. Nicht erwähnt wurden bisher die weiteren Anforderungen, nämlich: möglichst gleichmäßige und ausreichende Versorgung aller Gemeinden mit eigenen Steuereinnahmen, Vermeidung einer stärkeren Konjunkturreagibilität der gemeindlichen Steuern sowie Sicherung einer zum Wirtschaftswachstum parallelen Entwicklung der gemeindlichen Steuereinnahmen. Diese Anforderungen werden mit Recht genannt, und es ist im weiteren zu prüfen, wie ihnen Rechnung getragen werden kann, wenn als Hauptsteuer eine Gemeindeeinkommensteuer und als Nebensteuer eine äquivalenzbezogene Steuer erhoben werden

sollen. Soviel kann jetzt schon gesagt werden: Wenn die "Äquivalenzsteuer" zur Nebensteuer wird mit entsprechend reduziertem Gewicht, so wird die Höhe der Steuereinnahmen der einzelnen Gemeinden nicht mehr überwiegend davon bestimmt, in welchem Umfang größere und gewinnträchtige Gewerbebetriebe im Gemeindebereich domizilieren. Andererseits wird, wie früher schon ausgeführt, eine Gemeindeeinkommensteuer mit gleichem Belastungsniveau (Hebesatz) angesichts der unterschiedlichen Wohlstandsniveaus nicht zu gleichen Steuereinnahmen je Kopf in den einzelnen Gemeinden führen. Ohne Finanzausgleichsmaßnahmen mit horizontal ausgleichender Wirkung wird man nicht auskommen. Weiter: Wenn die Äquivalenzsteuer als Nebensteuer "zur Kostendeckung" erhoben wird, so kann sie konjunkturunabhängig gehalten werden, jedoch kann dafür gesorgt werden, daß sich die Erträge parallel zum Wirtschaftswachstum bewegen. Wieweit die Gemeindeeinkommensteuer konjunkturreagibel ist, hängt von deren Gestaltung ab, die noch ausgiebig zu diskutieren sein wird. Wählt man eine Gestalt, die voll konjunkturreagibel ist, so besteht immer noch die Möglichkeit, im Rahmen des Finanzausgleichs (in vertikaler Richtung) dafür zu sorgen, daß die Konjunkturreagibilität nicht zu unguten gemeindlichen Ausgabenschwankungen führt. Nur so viel soll zunächst zu diesen weiteren Anforderungen und deren Berücksichtigung gesagt werden.

Bevor wir zur Erörterung der - keineswegs einfachen - Fragen der Gestaltung der als geeigneten Gemeindesteuern eruierten Steuern kommen, soll kritisch Stellung genommen werden zur

Gewerbesteuer und zu den Vorschlägen, die Ersatzlösungen im Rahmen der Unternehmungsbesteuerung anbieten.

Argumente gegen die Gewerbesteuer und den "Gewerbesteuerersatz"

Während man ursprünglich nach Einführung der staatlichen Einkommensteuer in mehr oder weniger pragmatischer Weise den Gemeinden die überkommenen, objektbezogenen "Ertragsteuern" überließ, als "Gewerbesteuer" zur Erfassung der Erträge im Rahmen der gewerblichen Produktion, als "Grundsteuer" zur Erfassung der Erträge von Grund und Boden, wurde später, insbesondere bei der Gewerbesteuer, die gewichtsmäßig überhand nahm, der Äquivalenzgedanke immer mehr ins Spiel gebracht, wenn es um die Begründung und die Erörterung angemessener Bemessungsgrundlagen und des vertretbar erscheinenden Ausmaßes der Steuer ging. Die Hauptkritik an der Gewerbesteuer richtet sich zwar gegen die zu starke Aufkommensstreuung und gegen die hohe Konjunkturempfindlichkeit (wegen der Dominanz der Gewerbeertragskomponente). Bei denjenigen der oben behandelten Vorschläge, in denen eine reduzierte Gewerbesteuer vorgeschlagen wird (Troeger-Kommission, Steuerreformkommission), ist jedoch immer die Überlegung beteiligt, welche Bemessungsgrundlagen heranzuziehen sind, wenn durch die Steuer diejenigen Gemeindekosten abgedeckt werden sollen, die die einzelnen Betriebe verursachen. Es wird empfohlen, auf die Einbeziehung des Gewerbeertrags zu verzichten und nur Gewerbekapital und Lohnsumme als Bemessungsgrundlagen zu verwenden. Von beiden Größen wird angenommen, daß sie in etwa das Ausmaß der betriebsindividuellen Kostenverursachung widerspiegeln und deshalb brauchbare Indikatoren für die Gewerbesteuerbelastung darstellen. Die Höhe des Gewerbekapitals dient als Indikator der "Größe des Betriebes". Die Lohnsumme zeigt an, welchen Umfang die Belegschaft hat. Je größer der Betrieb, je zahlreicher die Belegschaft, desto höher die verursachten Kosten

und dementsprechend die vorzunehmende Belastung durch die Gewerbesteuer.

Der Wissenschaftliche Beirat geht in seinem Gutachten von 1982 davon aus, daß die örtliche Wertschöpfung der Produktionseinheiten (nicht nur der Gewerbebetriebe), die je Periode der Summe aus Löhnen, Zinsen (einschließlich Miet- und Pachtbeträge) und Gewinn entspricht, die durch den einzelnen Betrieb verursachten Kosten widerspiegeln und daß daher eine Steuer auf die Wertschöpfung zu einer angemessenen Belastung führt. Als "Ertragsteuer" ist eine solche Wertschöpfungsteuer zwar konsequent und faktorneutral, doch muß an der Eignung der Wertschöpfung als Indikator für die betriebsindividuelle Kostenverursachung genauso gezweifelt werden wie an derjenigen der Kombination Betriebskapital-Lohnsumme.

Vergleicht man etwa ein Rechtsanwaltsbüro (freie Berufe sollen ja in die Wertschöpfungsbesteuerung einbezogen werden) mit einigen hochqualifizierten Juristen und zugehörigem Büropersonal, das nur wenig Raum beansprucht und geringen Klientenverkehr hat, mit einem stark frequentierten Massenartikelgeschäft oder einem Altmetallhandelsbetrieb mit großen Lagerflächen und ständigem Lastwagenverkehr, so wird vermutlich die Wertschöpfung weit höher liegen, die betriebsindividuellen Gemeindekosten werden dagegen mit Sicherheit unvergleichlich viel niedriger sein. Von den beiden Indikatoren Gewerbekapital und Lohnsumme erscheint zwar die Lohnsumme geeigneter, doch besser wäre die (durchschnittliche) Zahl der Beschäftigten, wenn hier nicht sofort das Argument gebracht würde, es handle

sich bei einer Besteuerung auf dieser Basis um eine arbeitslosigkeitsfördernde "Beschäftigungsteuer". Die Höhe des Betriebskapitals ist keineswegs als zuverlässiges Indiz für hohe Kostenverursachung zu werten: Man braucht sich nur den Fall eines teuren Juweliergeschäfts (wenn Einzelhandelsbetriebe mit in die Besteuerung einbezogen werden sollen) vor Augen zu halten. Das Betriebskapital kann weit in die Millionen gehen, Raumbeanspruchung und Kundenverkehr verursachen der Gemeinde aber vernachlässigenswert geringe Kosten.

Soweit ein Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer vorgeschlagen wird, ist bei der Wahl des Verteilungsschlüssels für den Gemeindeanteil an der Mehrwertsteuer auf die einzelnen Gemeinden wiederum von der Kombination Gewerbekapital-Lohnsumme die Rede, die als brauchbare Indikatoren betrachtet werden. Schon im Vorschlag der Steuerreformkommission wird diese Kombination empfohlen. Beim Vorschlag des Instituts Finanzen und Steuern, nach dem die Gewerbesteuer voll durch eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer ersetzt werden soll, werden ebenfalls die Lohnsumme und das betriebliche Realvermögen (einschließlich Grundvermögen) für den Schlüssel in Betracht gezogen. Beim Vorschlag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie ist der gleiche Schlüssel für die Beteiligung der einzelnen Gemeinden an der Mehrwertsteuer vorgesehen, doch soll die auf ein Drittel reduzierte Gewerbesteuer an den Gewinn anknüpfen, was unter dem Äquivalenzgesichtspunkt kaum vertretbar erscheint. Beim Vorschlag des Deutschen Industrie- und Handelstags schließlich dient eine (zu verbreiternde) Gewerbesteuer mit den

überkommenen Bemessungskomponenten, evtl. wieder einschließlich Lohnsumme, als automatischer "Beteiligungsschlüssel" der einzelnen Gemeinden an der Mehrwertsteuer wegen der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei der von den Betrieben zu entrichtenden Mehrwertsteuer.

Wenn die Komponenten für die Bemessung der Gewerbesteuer äquivalenztheoretisch fragwürdig sind, so gilt dies natürlich auch für die Gewerbesteuer als Verteilungsschlüssel bzw. für die Verwendung eines gewerbesteuerartigen Verteilungsschlüssels. Sollen den Gemeinden weiterhin etwa im Umfang der bisherigen Gewerbesteuereinnahmen Einnahmen durch Belastung der Produktionseinheiten verschafft werden, entweder durch Ablösung der Gewerbesteuer durch eine Wertschöpfungsteuer oder durch Beteiligung an einer entsprechend zu erhöhenden Mehrwertsteuer (mit den Varianten: Beibehaltung der Gewerbesteuer, doch Verrechnung mit der Mehrwertsteuer, völlige Beseitigung der Gewerbesteuer, Aufrechterhaltung einer "Restgewerbesteuer"), so ist dagegen einzuwenden, daß der Produktionssektor in einem Ausmaß zur Finanzierung der Gemeindeausgaben herangezogen wird, der in keinem Verhältnis steht zu denjenigen Aufwendungen, die die Gemeinden zugunsten der Produktionseinheiten zu erbringen haben. Auch wenn ein "Kompensationselement" brücksichtigt wird, erscheint die Diskrepanz viel zu hoch. Die "äquivalenzbezogene" Steuer, die wir als gemeindespezifische Abgabe bezeichneten, hat nur den Rang einer Nebensteuer, sie hat hinter der Leistungsfähigkeitssteuer zurückzustehen. Ferner ist festzustellen, daß die Bemessungsgrundlagen, die schon bei der bisherigen Gewerbesteuer immer wieder mit

Recht kritisiert worden sind, auch bei allen Reformvorschlägen als unzureichend bezeichnet werden müssen, gleichgültig, ob es sich um Bemessungsgrundlagen für die Steuerbelastung (Wertschöpfungsteuer) oder um solche für die Verteilung (bei Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer) handelt.

Es sei daran erinnert, daß wir die genutzte Fläche als ganz gewichtiges Element einer "äquivalenzbezogenen" Steuer bezeichnet haben, daß aber ergänzend andere Tatbestände berücksichtigt werden müssen. Weder die Wertschöpfung, noch der Wert des realen Betriebsvermögens, noch die Lohnsumme können genügen, und erst recht natürlich nicht der Gewinn. Die Gestaltungsfragen einer äquivalenzbezogenen Steuer werden erörtert werden, wenn diejenigen der Hauptsteuer, der Leistungsfähigkeitssteuer, denen wir uns nun zuwenden wollen, diskutiert sind.

Gestaltungsfragen der geeignet erscheinenden Gemeindesteuern

1. Die Gemeindeeinkommensteuer

Wenn die Gemeindebürger, mehr oder weniger gleichmäßig an der Nutzung der allgemeinen gemeindlichen Leistungen beteiligt, nach der Leistungsfähigkeit zu deren Finanzierung beitragen sollen, so kommt, wie früher festgestellt, als Hauptsteuer der Gemeinden nur eine Steuer auf das Einkommen, den Indikator der individuellen Leistungsfähigkeit, in Betracht. Mit dieser Steuer müssen die Gemeinden gemäß den Präferenzen der Bürger über ein entsprechendes Belastungsniveau das gewünschte allgemeine Leistungsniveau realisieren, sie müssen also das Hebesatzrecht eingeräumt bekommen, wobei, falls Grenzen gezogen werden, diese großzügig zu bemessen sind.

Die erste Frage, die sich hinsichtlich der Gestaltung stellt, lautet: Sollen die Gemeinden eine selbständige Einkommensteuer mit besonderen Vorschriften für die Bemessungsgrundlage und eigenem Tarif erheben können oder ist eine Regelung vorzusehen, bei der die Gemeindeeinkommensteuer mit der staatlichen Einkommensteuer gekoppelt ist. Bei der zweiten Lösung sind wieder zwei Varianten zu unterscheiden: die Koppelung kann sich beschränken auf die Bemessungsgrundlage (gleiche Bemessungsgrundlage für Staats- und Gemeindesteuer, eigener Tarif für die Gemeindesteuer), sie kann aber auch den Tarif mitumfassen, was darauf hinausläuft, daß die Gemeinden Zu-

schläge in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes auf die bei der staatlichen Steuer zu zahlenden Steuerbeträge erheben dürfen.

Gegen eine selbständige Gemeindeeinkommensteuer spricht der Grundsatz der Ökonomie der Besteuerung: es müßten ja zwei getrennte Besteuerungsverfahren durchgeführt werden. Dieses Argument ist so gewichtig, daß praktisch wohl nur die Lösung zwei in Betracht gezogen werden kann. Gegen die Verwendung gleicher Bemessungsgrundlagen kann man vorbringen, angesichts der immer wieder vorkommenden Änderungen der Vorschriften bei der staatlichen Steuer (Abschreibungsmodalitäten, Freibeträge verschiedener Art usw.) sei die gemeindliche Steuer ertragsmäßig zu stark von "Außeneinflüssen" abhängig (so Argumentation des Wissenschaftlichen Beirats 1968), doch kann man dem entgegenhalten, daß die Gemeinden ja anpassend reagieren können mit dem Hebesatz (wobei allerdings Änderungen in der Lastenverteilung hingenommen werden müssen). Gegen die reine Zuschlagsmethode (also bei Identität der Bemessungsgrundlage und des Tarifs) kann man einwenden (hier ist wiederum das 1968er Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats zu nennen), es ergebe sich angesichts des progressiven Einkommensteuertarifs eine zu starke Streuung bei den Einnahmen der einzelnen Gemeinden und zugleich eine zu hohe Konjunkturreagibilität. Andere Gegenargumente sind (Gutachten 1982 des Wissenschaftlichen Beirats): zu starke Komplikation der Besteuerung bei erheblicher Hebesatzdifferenzierung und Gefahr der Wohnsitzverlagerung bei hoher gemeindlicher Steuerbelastung.

Die unguten Wirkungen des progressiven Tarifs bei der staatlichen Einkommensteuer könnten dadurch vermieden werden, daß für die gemeindliche Steuer ein proportionaler Tarif vorgesehen wird, wobei man das Argument verwenden könnte, die (last-)verteilungspolitischen Ziele würden ja im Rahmen der staatlichen Steuer berücksichtigt, ein "proportionaler Sockel" störe dabei kaum. Die Komplikation der Besteuerung bei unterschiedlichen Hebesätzen ist zweifellos für die Lohnsteuer gegeben. (Erwähnt sei hier, daß in der Schweiz, in der die Gemeindeeinkommensteuer als Zuschlag zur Staatssteuer erhoben wird, die Einführung des Quellenabzugs bei der Besteuerung der Lohneinkommen vermutlich bisher auch daran gescheitert ist, daß die Betriebe die durch die Hebesatz-(Steuerfuß-)differenzierung entstehende Komplikation nicht hinnehmen wollen.) Angesichts der heute gegebenen bürotechnischen Möglichkeiten darf jedoch der entstehende zusätzliche Aufwand als akzeptabel betrachtet werden. Wieweit Abwanderungen auftreten, dürfte entscheidend davon abhängig sein, in welchem Ausmaß durch Maßnahmen des horizontalen Finanzausgleichs dafür gesorgt wird, daß höhere Belastungen auch mit höheren Leistungen der Gemeinden gekoppelt sind. Den Auswirkungen einer unerwünscht hohen Konjunkturreagibilität kann ebenfalls, wie früher schon erwähnt, im Rahmen des (vertikalen) Finanzausgleichs entgegengearbeitet werden.

Unseres Erachtens ist die Gemeindeeinkommensbesteuerung auf der Basis der staatlichen Einkommensteuer zu befürworten, wobei die reine Zuschlagsmethode (prozentualer Zuschlag auf die Staats*steuer*) und die proportionale Gemeindesteuer (Steuer

gleich fester Prozentsatz der *Bemessungsgrundlage*) vertretbar sind.

Ein zweites, früher schon angedeutetes Problem ergibt sich hinsichtlich der thesaurierten Körperschaftsgewinne. Soweit Gewinne ausgeschüttet werden, werden sie ja im Rahmen des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer definitiv als persönliche Einkommen versteuert und sind somit automatisch in die Gemeindeeinkommensteuer einbezogen. Die thesaurierten Gewinne sind dagegen nicht erfaßt. Da thesaurierte (nicht entnommene) Gewinnteile bei den nicht körperschaftlich organisierten Unternehmen (Personalgesellschaften, Einzelunternehmer) der Einkommensteuer in gleicher Weise unterliegen wie der übrige Gewinn und dementsprechend bei der Gemeindeeinkommensteuer mit belastet werden, kann eine Freistellung der thesaurierten Körperschaftsgewinne bei der Gemeindebesteuerung nicht in Betracht kommen, weil diese eine erhebliche Diskriminierung der Steuerbelastung nach der Unternehmungsform im Gefolge hätte. Thesaurierte Gewinne von Körperschaften, deren körperschaftsteuerliche Belastung ja eine ersatzweise Einkommensteuerbelastung darstellt, sind also der Gemeindeeinkommensteuer mit zu unterwerfen, wobei sich automatisch ein proportionaler Gemeindezuschlag ergibt.

Da in vielen Fällen, unabhängig von der Unternehmungsform, mehrere Betriebsstätten vorhanden sind, die in verschiedenen Gemeinden liegen, ergibt sich die weitere Frage, ob bei den thesaurierten (nicht entnommenen) Gewinnen nicht eine Aufteilung nach Betriebsstätten vorgenommen werden sollte, sodaß ent-

sprechende Gemeindezuschläge von den "Betriebsstättengemeinden" erhoben werden könnten. Technisch ließe sich, wenn auch nicht ganz einfach, bei den thesaurierten Körperschaftsgewinnen eine solche Aufteilung vornehmen, sodaß vermieden werden könnte, daß die Gemeinde, in der sich der Unternehmungssitz befindet, den gesamten Ertrag aus dem Gemeindezuschlag erhalten würde. Bei den einzelnen, den Betriebsstätten (mit Hilfe geeigneter Schlüssel) zugerechneten Teilen des thesaurierten Gewinns könnten dann die unterschiedlichen Gemeindezuschläge erhoben und die Erträge den betreffenden Gemeinden zugeführt werden. Bei Personengesellschaften, bei denen ja auch die nicht entnommenen Gewinnteile im Rahmen der Einkommensteuer je nach Höhe der Gesamteinkommen bei den einzelnen Teilhabern unterschiedlich belastet werden, sind differenzierte Zuschläge für nicht entnommene Gewinnteile nach Betriebsstätten kaum praktizierbar. Auch bei einem Einzelunternehmer ist eine solche differenzierte Zusatzbesteuerung äußerst schwierig. Es verbleibt in diesen Fällen wohl nur die Besteuerung nach dem Wohnsitz mit dem entsprechenden Zuschlag der Wohnsitzgemeinde.

Hängt man die Gemeindeeinkommensteuer nur an die Bemessungsgrundlage der staatlichen Steuer an und verwendet man einen proportionalen Tarif, so ist die Situation anders. Bei dieser Lösung ist es auch bei nicht körperschaftlich organisierten Unternehmen ohne weiteres möglich, eine Aufteilung des nicht entnommenen Gewinns auf die Betriebsstätten vorzunehmen und differenziert zu besteuern. Man mag dies als Vorteil dieser Lösung betrachten.

Wenn man eine Besteuerung unter Zugrundelegen der einzelnen Betriebsstättengewinne vornimmt, so kann man zur Begründung kaum den Äquivalenzgedanken heranziehen, handelt es sich doch bei der Gemeindeeinkommensteuer um eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, bei der für die individuelle Steuerbelastung das Einkommen von Personen und ersatzweise der Gewinn von Körperschaften relevant sind, nicht jedoch der Ort der Einkommenserzielung. Dem Äquivalenzgedanken wird ja Rechnung getragen bei der äquivalenzbezogenen Steuer. Für eine Gewinnaufteilung (bei proportionaler Gemeindesteuer) spricht, daß eine gleichmäßigere Aufkommensverteilung für die Gemeinden erreicht werden kann und daß insbesondere die "zufällige" Verteilung der Geschäfts- und Wohnsitze sich weniger störend auswirkt. Bei starker Streuung der Gemeindezuschläge wird allerdings die Geschäfts- und Wohnsitzwahl nicht ganz zufällig sein, vielmehr werden die "Billiggemeinden" eine gewisse Sogwirkung ausüben. Eine solche Tendenz kann sicher nicht völlig beseitigt werden, man kann ihr aber entgegenwirken durch verstärkten horizontalen Finanzausgleich.

Zu überlegen ist noch, ob nicht auch die Mehrwertsteuer als alle Gemeindebürger als Konsumenten belastende allgemeine Steuer als Basis für Gemeindezuschläge in Betracht zu ziehen ist. Eine solche Vorstellung klingt an beim Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats von 1968. Es handelt sich dort zwar um eine Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Mehrwertsteuer, also um einen Steuerverbund, doch soll als Verteilungsschlüssel der Mehrwertsteuerbetrag auf der letzten Stufe,

der die Gemeindebürger als Konsumenten belastet, verwendet werden. Der Gedanke, ein Hebesatzrecht vorzusehen und damit ein Zuschlagselement einzubauen, wird erwogen, aber mehrheitlich abgelehnt wegen zu großer technischer Schwierigkeiten. Bei der im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1982 erörterten, aber nicht vorgeschlagenen kommunalen Verbrauchsteuer geht es nicht darum, die Gemeindebürger in Entsprechung zu ihren Konsumausgaben indirekt zu belasten, vielmehr sollen die Käufer von Konsumgütern generell belastet werden, vor allem also auch diejenigen, die nicht Bürger der "Einkaufsgemeinden" sind, und auf diese Weise sollen Kosten der Gemeinden, die sich aus den "Umtrieben" der Einkaufsvorgänge ergeben, gedeckt werden. Hier steht also eine Äquivalenzüberlegung Pate.

Obwohl man sagen kann, gemeindliche Steuereinnahmen "auf der Basis" der Mehrwertsteuer seien weniger konjunkturreagibel und in geringerem Maße "steuerpolitischen Manipulationen" des Staates ausgesetzt als solche auf der Basis der Einkommensteuer (so der Wissenschaftliche Beirat 1968), erscheinen Gemeindezuschläge bei der Mehrwertsteuer zur Herbeiführung einer Steuerbelastung der Gemeindebürger nach ihrer Leistungsfähigkeit als ungeeignet. Die Mehrwertsteuer ist hierfür ein viel zu "stumpfes" Instrument, was wohl nicht näher ausgeführt zu werden braucht, und eine Berücksichtigung von Äquivalenzüberlegungen ist hier fehl am Platz. Hierfür ist die äquivalenzbezogene Steuer heranzuziehen, zu deren Gestaltungsproblemen wir nunmehr kommen.

2. Die äquivalenzbezogene Steuer

Schon oben wurde ausgeführt, daß es sich bei den vermittels einer äquivalenzbezogenen Steuer zu deckenden Gemeindekosten (zu finanzierenden Gemeindeleistungen) um flächenbezogene Kosten (Leistungen) handelt und daß somit die innerhalb des Gemeindegebiets gelegenen, von Wohnbürgern und Produzenten jeder Art genutzten Flächen unbedingt als Indikator bei der Bemessung der individuellen Steuerbeträge im Rahmen einer äquivalenzbezogenen Steuer heranzuziehen sind. Flächenbezogen sind sämtliche Aufwendungen für Straßen und Plätze sowie für das Versorgungs- und Entsorgungsnetz (Strom- u. Gasleitungen, Abwasserkanalisation). Bei den Aufwendungen ist zu unterscheiden zwischen denjenigen für die Neuanlage und denjenigen für die laufende Unterhaltung und Verbesserung. Bei Neuanlagen ist eine Kostendeckung über sog. Anliegerbeiträge möglich, wobei eine Differenzierung angemessen erscheint, je nachdem, ob es sich um Teilstücke eines durchgehenden Netzes oder um Endstücke (Sackstraßen) handelt (volle Kostendeckung bei Endstücken, nur teilweise Kostendeckung bei Teilstücken wegen der Mitnutzung durch Anlieger an anschließenden Teilstrecken). Die laufenden Aufwendungen für Erhaltung und Verbesserung sind jedoch durch periodische Abgaben zu decken.

Gäbe es keine Motorisierung (mit immensem Anstieg der Straßenkosten im Gefolge) und würde die gesamte Fläche einer Gemeinde für Wohnzwecke genutzt, so könnte man von den Grundeigentümern zur Deckung der laufenden Ausgaben eine Grundsteuer von mäßiger Höhe erheben. Als geeigneten Maßstab für die Höhe der Grundsteuer im Einzelfall könnte man die Größe des Grundstücks (die Grundstücksfläche) benutzen. Zwar gibt es selbstverständlich keine Proportionalität zwischen Grundstücksgröße und anteiliger Verursachung gemeindlicher flächenbezogener Kosten, doch verursacht ein größeres Grundstück tendenziell höhere Kosten dieser Art als ein kleineres, da ein längeres Straßen- und Leitungsnetz um es herumgeführt werden muß. Einen brauchbaren Indikator stellt auch die Länge der Straßenfront dar, doch bei langgezogenen Grundstücken mit kleiner Straßenfront erscheint dieser Maßstab unbefriedigend. Seine Verwendung könnte auch dazu führen, daß die Grundstücke entsprechend geschnitten werden. Verwendet man die Grundstücksgröße als Bemessungsgrundlage, so kann der Steuer nur ausgewichen werden durch Nutzung kleinerer Wohngrundstücke. Bei mäßiger Belastung dürfte jedoch die Steuer keinen solchen Effekt zeitigen.

Die Grundsteuer, zu der wir hier gelangen, knüpft an physische Größen an und nicht, wie bei der heutigen Grundsteuer, an Wertgrößen. Wertgrößen erscheinen nicht nur wegen der ganzen Bewertungsproblematik mit ihren Ungereimtheiten wenig geeignet, sondern vor allem deswegen, weil kein generell gültiger Zusammenhang zwischen Grundstückwerten und verursachten gemeindlichen Flächenkosten gesehen werden kann. Kleine, zen-

tral gelegene oder sonst wegen ihrer Lage sehr begehrte Grundstücke können hohe Werte aufweisen, an der Verursachung von Flächenkosten jedoch nur ganz gering beteiligt sein.

Reine Wohngemeinden als selbständige Gemeinden gibt es vermutlich in der Realität nicht, weil zumindest Ladengeschäfte und Gaststätten beigemischt sein werden. Es müssen also immer auch die für "Geschäftszwecke" genutzten Grundstücke der Grundsteuer unterworfen werden. Bei den normalen ländlichen Gemeinden wird der überwiegende Teil der Gemeindefläche landwirtschaftlich (und forstwirtschaftlich) genutzt werden, bei städtischen Gemeinden bis hin zu den Großstädten wird ein erheblicher Teil der Gemeindeflächen für Produktionszwecke verschiedenster Art (Handwerk, Industrie, freie Berufe, Einzelhandel, Dienstleistungen usw.) verwendet. Selbstverständlich müssen alle so genutzten Grundstücke (Betriebsgrundstücke) ebenso in die Grundbesteuerung einbezogen werden wie die für Wohnzwecke genutzten, die Grundsteuer wird sich also zum großen Teil, bei Landgemeinden sogar überwiegend, auf Betriebsgrundstücke erstrecken.

Bei Nutzung von Flächen für die Produktion stellt sich nun die Frage, ob nicht die mit der Produktion verbundenen "Umtriebe" eine höhere Grundsteuerbelastung rechtfertigen als sie für Wohngrundstücke vorzusehen ist. Je nach Art der Produktion ergeben sich sehr verschiedenartige "Umtriebe": bei der Landwirtschaft der Verkehr mit Fuhrwerken und der Transport landwirtschaftlicher Geräte und Maschinen, bei gewerblicher Produktion der Straßentransport von Rohstoffen und Produkten

sowie das Zu- und Abströmen der Belegschaften, beim Handel der Transport der Waren und der Kundenverkehr usw. Hinzu kommt bei gewerblicher Produktion häufig Lärmentwicklung, Verschmutzung der Luft durch rauchende Schornsteine und Abgase, Verschmutzung des Wassers durch Abfluß von Abwasser mit chemischen Beimengungen. Ferner behindern hohe Fabrikgebäude den Lichteinfall und bieten der Umgebung einen "prosaischen Anblick". Es ergeben sich so zusätzliche "Belästigungen".

Wie oben schon ausgeführt kann die Lärmentwicklung und die Verschmutzung von Luft und Wasser unterbunden werden durch Vorschriften baulicher Art und solche, die den Einbau von Filtern und die Errichtung betrieblicher Kläranlagen erzwingen. Falls der Gemeinde die Beseitigung der Abwasserverschmutzung verbleibt, kann sie spezielle Abwassergebühren erheben.

Gäbe es keine Motorisierung, so bliebe, auch wenn die Lärmentwicklung und die Verschmutzung von Luft und Wasser unterbunden bzw. durch spezielle Gebühren abgegolten wird, noch immer eine zusätzliche Verkehrsbelastung durch die betriebliche Nutzung eines Teils der Gemeindefläche, verbunden mit zusätzlichen Kosten und "Belästigungen". Es würde aus diesem Grunde angemessen sein, die Grundsteuer auf Betriebsgrundstücke höher anzusetzen als diejenige auf Wohngrundstücke, wobei an eine gewisse Differenzierung je nach Art der Produktion gedacht werden könnte. Der "Zuschlag" könnte sich jedoch in relativ engen Grenzen halten, vor allem deswegen, weil

nur Fußgänger-, Radfahrer- und Fuhrwerksverkehr stattfände, durch den die Straßenkosten nicht erheblich gesteigert werden.

Berücksichtigen wir nun die Motorisierung, die heute einen solchen Grad erreicht hat, daß unterstellt werden kann, die Masse der Beschäftigten und der Einkaufenden lege den Weg zum Arbeitsplatz und zur Einkaufsstätte mit dem Kraftwagen zurück. Das Kraftfahrzeug wird ferner fast ausschließlich benutzt für Warentransporte jeder Art, die innerorts zu bewerkstelligen sind. Ebenso ist die Landwirtschaft motorisiert. Je nach Beschäftigtenzahlen, Kundenzahlen usw. tragen die einzelnen Betriebe unterschiedlich zur Erhöhung des Verkehrsvolumens bei. Zumindest bei Produktionsbetrieben (mit Ausnahme der Landwirtschaft) könnte man daran denken, die Beschäftigtenzahl in der Weise mit zu berücksichtigen, daß die Grundsteuer je qm Fläche nach der "Beschäftigungsintensität" gestaffelt würde. Man könnte beispielsweise als Normalfall unterstellen, daß auf 10 qm genutzter Fläche ein Beschäftigter kommt. Zwei Betriebe mit 1000 qm und 10 000 qm genutzter Fläche würden dann je qm gleich (normal) besteuert, wenn ihre Belegschaften 100 im einen und 1000 Arbeitnehmer im anderen Fall betrügen. Bei stärkerer flächenbezogener Belegung (etwa bei 1000 qm Fläche 150 Arbeitnehmer) könnte man eine etwas höhere Steuer je qm festlegen. Die Gestaltung der Staffelung nach "Beschäftigungsintensitäten" würde allerdings ein nicht unerhebliches "Willkürelement" enthalten. Die Berücksichtigung von Kundenzahlen (etwa bei Betrieben des Einzelhandels) dürfte daran scheitern, daß die benötigten Zahlen nicht zu ermitteln sind.

Der Gedanke, irgendwie noch die Größe des "Produktionsapparates" neben der Grundstücksgröße, die ja auch hierfür relevant ist, ins Spiel zu bringen, etwa durch Berücksichtigung des Realkapitals, das in einem Betrieb Verwendung findet und das man wieder auf die Fläche "projizieren" könnte, liegt zwar nahe, doch kann u.E. nicht unterstellt werden, daß die Höhe des Realkapitals einen zuverlässigen Indikator für die durch einen Betrieb verursachten besonderen Verkehrskosten darstellt[46].

Eine brauchbare, wenn auch keineswegs ideale Lösung - die es nicht gibt - zur Berücksichtigung der Beschäftigten- und Kundenzahlen und der entsprechenden besonderen Verkehrskosten scheint uns die folgende zu sein. Die Grundsteuer je qm sollte unterschiedlich festgesetzt werden je nach der Art der Nutzung von Grundstücken. Bei Wohngrundstücken könnte generell ein bestimmter Satz (Betrag) verwendet werden, doch könnte man sich hier auch überlegen, ob nicht von einer bestimmten Stockwerkzahl an (z.B. ab dem dritten Stockwerk) ein erhöhter Satz festzulegen wäre, und zwar deswegen, weil mit Wohngebäuden, die mit mehreren Mietern besetzt sind, ein stärkerer Kraftfahrzeugverkehr verbunden ist, ganz abgesehen vom "Laternenparken". Selbstverständlich wäre vorzusehen, daß die Grundsteuer den Mietern weiterbelastet wird. Bei der Nutzung der Grundstücke für Produktionszwecke sollte nach der Art der Produktion differenziert werden. So könnte man für freie Berufe einen Satz festlegen, der nur wenig über demjenigen

---

46 Gemeindliche Kosten im Zusammenhang mit der Schaffung der Produktionskapazitäten können ja durch Sonderabgaben (Anliegerbeiträge usw.) abgegolten werden.

für Wohnungsnutzung liegt, weil die zusätzliche Verkehrsbelastung hier nur relativ geringe Bedeutung hat. Bei gewerblicher Produktion könnte man grob nach Betriebsgrößen, gemessen an der Beschäftigtenzahl, differenzieren, beispielsweise einteilen in Betriebe mit bis zu 100 Beschäftigten und solche mit über 100. Generell sollte der Satz deutlich über demjenigen für Wohngrundstücke liegen. Bei Einzelhandelsgeschäften könnte man differenzieren nach Umsatzzahlen, die als Behelfsindikator für den Kundenverkehr dienen würden, beispielsweise eine Grenze ziehen zwischen einem Jahresumsatz unter einer Million DM und einem solche über einer Million. Ähnlich könnte man verfahren bei Gaststätten und Dienstleistungsbetrieben. Das Verfahren soll hier nur in seiner Art vorgeführt werden, nicht in den Einzelheiten, für die ein weiter Gestaltungsspielraum bliebe. Einen besonderen Fall stellt die landwirtschaftliche Nutzung dar. Bei der Festlegung des Satzes muß u.a. erwogen werden, inwieweit die Grundsteuer die Schwächen der Einkommensbesteuerung der Landwirte kompensieren soll.

Selbstverständlich ist die hier zur Diskussion gestellte Lösung mit zahlreichen Definitions- und Abgrenzungsproblemen verbunden, insofern also keineswegs einfach. Vermieden werden muß auf jeden Fall eine zu weitgehende Aufsplitterung und Differenzierung. Das bedingt einen gewissen Schematismus, der jedoch u.E. hingenommen werden könnte.

Technisch könnte man so vorgehen, daß man die für Wohngrundstücke (evtl. bei Gebäuden bis zu zwei Stockwerken) je qm Grundstücksfläche festgesetzte Steuer als Basis (Normalsteuer)

verwendet, sie also gleich 100 setzt, und die höheren Steuern für betrieblich genutzte Grundstücke je nach Nutzungsart mit über 100 liegenden Sätzen der Normalsteuer festlegt. (Ebenso könnte man natürlich auch die Steuerbeträge je qm direkt in unterschiedlicher Höhe ansetzen). Die "Grundsteuer neuer Art" als Gemeindesteuer wäre bundeseinheitlich zu regeln. Da die über diese Steuer zu deckenden Kosten im Zeitablauf steigen, wären in bestimmten Abständen die Steuerbeträge (unter Aufrechterhaltung der Differenzierungsstruktur) anzuheben. Würde sich bei den einzelnen Gemeinden die Art der Nutzung in ihrem Gebiet verändern (Ausdehnung des betrieblich genutzten Teils), so würde sich dies automatisch im Ertrag der Grundsteuer niederschlagen. Es erscheint daher nicht unbedingt erforderlich, den Gemeinden ein Hebesatzrecht zu gewähren. Ein solches sollte ihnen ja bei der Hauptsteuer, der gemeindlichen Einkommensteuer, bei der ihm ganz entscheidende Bedeutung zukommt, eingeräumt werden. Wenn ein Hebesatzrecht gewährt würde, etwa aus der Überlegung heraus, daß topographische Unterschiede zu berücksichtigen sind und daß bei einzelnen Gemeinden bei den Straßenkosten Kostensprünge auftreten können, (auch Wirtschaftlichkeitserwägungen könnte man hier anführen) so sollte es in relativ engen Grenzen gehalten werden.

Würden die Gemeinden am Aufkommen der Kraftfahrzeugsteuer beteiligt (die Steuerreformkommission wollte es den Gemeinden voll überlassen) und würde ihnen ferner ein größerer Teil des Mineralölsteueraufkommens zugewiesen, würde also bei der Steuerbelastung des Kraftverkehrs ein Verbund zugunsten der Gemeinden hergestellt (wobei natürlich die Schlüsselfrage in

angemessener Weise zu regeln wäre), so wären die aus dem Verkehr resultierenden Aufwendungen, die über die Grundsteuer zu decken wären, sehr viel kleiner. Entsprechend könnte die Grundsteuer erheblich niedriger gehalten werden. Bei einer mäßigen Belastung könnte der mit der Belastungsdifferenzierung verbundene Schematismus umso eher hingenommen werden.

Wollte man die mit der Erhebung einer "Grundsteuer neuer Art" ohne Zweifel verbundenen Probleme vermeiden, so wäre zu erwägen, die Aufwendungen der Gemeinden für die flächenbezogenen Leistungen ganz über einen Verbund zu finanzieren. Die Verbundmasse müßte dann entsprechend größer sein und es wäre als Verbundsteuer die Mehrwertsteuer mit in Betracht zu ziehen.

Die Begründung für die Einbeziehung der Mehrwertsteuer in einen solchen Verbund wäre natürlich eine ganz andere als bei Verwendung der Mehrwertsteuer als (teilweisen) Einkommensteuerersatz. Ebenso würde sie sich unterscheiden von den Begründungen, die für die (teilweise) Ablösung der Gewerbesteuer durch eine Beteiligung der Gemeinden an der Mehrwertsteuer gegeben werden. Der Verbund in dem von uns gemeinten Sinne sollte es möglich machen, auf eine "Grundsteuer neuer Art" zu verzichten. Eine Gewerbesteuer "alter Art" gäbe es ja in unserer Konzeption gar nicht mehr. Die Haupteinnahmequelle der Gemeinden wäre die Gemeindeeinkommensteuer, die in jedem Fall weit über die Hälfte der gemeindlichen Steuereinnahmen erbringen sollte. Die Kostendeckung für die flächenbezogenen Ausgaben der Gemeinden, die den kleineren Teil ausmachen, wäre über den Verbund bei der Kraftfahrzeugsteuer, bei der

Mineralölsteuer und bei der Mehrwertsteuer (mit mäßiger Beteiligung der letzteren) herbeizuführen. Als Schlüssel für die Verteilung der Gemeindeanteile auf die einzelnen Gemeinden kämen nicht mehr Elemente der alten Gewerbesteuer in Betracht oder, wie beim Vorschlag des Deutschen Industrie- und Handelstages, eine weiter zu erhebende Gewerbesteuer, vielmehr wäre die Schlüsselfrage im Sinne der Konzeption der hier vorgeschlagenen "Grundsteuer neuer Art" völlig neu zu durchdenken. Als Elemente wären etwa zu berücksichtigen: die Gemeindeflächen, die Relation zwischen wohnungsmäßig genutzter Fläche und Fläche für die Produktion, Zahl der Kraftfahrzeuge in der Gemeinde und dergleichen.

Die "Verbundlösung" wäre, abgesehen von der Schlüsselfrage, einfacher als diejenige mit Hilfe der "Grundsteuer neuer Art", trotzdem halten wir sie für die zweitbeste Lösung, weil auf der gemeindlichen Ebene äquivalenzbezogene Steuern ihren Sinn haben und man nicht auf sie verzichten sollte, wenn sie auch nur einigermaßen praktikabel sind. Wir glauben dargelegt zu haben, daß sie praktikabel gemacht werden können. Da es sich um die Nebensteuer der Gemeinden handelt mit weit geringerem Gewicht im Vergleich mit der heutigen Gewerbesteuer, kann man nach einigen Erfahrungen auch Korrekturen anbringen, deren Auswirkungen immer beschränkt bleiben und die Konzeption nicht in Frage stellen. Das Hauptelement unseres Vorschlags, dies sei nochmals wiederholt, stellt die gemeindliche Einkommensteuer in Form von Zuschlägen zur staatlichen Einkommensteuer mit weitgespanntem Hebesatzrecht dar.

Zur Frage der Realisierung neu gestalteter Gemeindesteuern

Wir haben vorstehend zwar die Gestalt von auf die Bedürfnisse der Gemeinden zugeschnittenen Steuern ganz generell erörtert, doch ausgegangen sind wir von der Situation in der Bundesrepublik und von den Reformvorschlägen für die deutsche Gemeindebesteuerung. Zum Schluss sollen auch die Ergebnisse unserer theoretischen Überlegungen auf die Bundesrepublik "projiziert" werden.

Es wurde eingangs schon erwähnt, daß alle Reformvorschläge Grundgesetzänderungen bedingen und daß damit eine schwer zu überwindende Hemmschwelle gegeben ist. Da der Einkommensteuerverbund heute im grossen und ganzen akzeptiert ist und die Meinung vorherrscht, es sei nur die Einbeziehung der Betriebe in die Gemeindebesteuerung zu ändern, erscheint das Feld für Grundgesetzänderungen begrenzt. Bei den Vorschlägen, die wir zur Diskussion stellen, gäbe es sehr viel weitergehende grundgesetzliche Konsequenzen.

Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer durch die Reform von 1969 war an sich ein Vorstoß in die "richtige Richtung". Dadurch, daß man sie aber in Form eines Verbundes realisierte, wurde die von uns für richtig gehaltene Lösung - dies ist u.E. eine fast tragisch zu nennende Entwicklung - blockiert. Daß die im Troeger-Gutachten vorgesehene bescheidene Hebesatzregelung nicht zustandekommen würde, war ziemlich vorauszusehen. U.E. sah man das ganze Problem viel zu sehr unter dem Gesichtspunkt, die Streuung der gemeindlichen Steuereinnahmen zu verringern. Dies gilt auch für die verschiedenen Pläne, bei denen die Gewerbesteuer umge-

staltet oder durch einen (teilweisen) Verbund ersetzt werden soll. Es wird völlig übersehen, daß nur eine echte Gemeindeeinkommensteuer als Hauptsteuer (mit dominierendem Gewicht) diejenige Lenkungs- und Abstimmungsfunktion erfüllt, auf die es ankommt, wenn die Gemeinden über eigene Steuern den lokalen Bedürfnissen Rechnung tragen sollen. Der Bereich der äquivalenzbezogenen Steuer ist der wesentlich kleinere, weshalb es falsch erscheint, die Gewerbesteuereinnahmen in ihrer heutigen Höhe durch eine neuartige Gewerbesteuer oder einen Verbund zu ersetzen.

Eine Gemeindeeinkommensteuer in der von uns vorgeschlagenen Form mit weitgespanntem Hebesatzrecht hat, dies muß nochmals betont werden, einen ziemlich massiven horizontalen Finanzausgleich, der in den vertikalen eingebaut oder (teilweise) als zwischengemeindlicher Ausgleich konstruiert werden kann, zur Voraussetzung. Die Änderung des Finanzausgleichs stellt eine äußerst schwierige Aufgabe dar, die nicht ohne Grundgesetzänderung bewerkstelligt werden kann. Die Einführung einer Gemeindeeinkommensteuer von wirklichem Gewicht bedingt selbstverständlich eine gravierende Änderung des Tarifs der staatlichen Einkommensteuer und führt zu Konsequenzen für den Bund und die Länder. Die Realisierung der von uns als "Grundsteuer neuer Art" bezeichneten äquivalenzbezogenen Gemeindesteuer stellt naturgemäß einen Eingriff dar, der erheblich weitergeht als die Eingriffe, die sich bei einem Umbau der Gewerbesteuer oder der Realisierung der gewerbesteuerlichen "Ersatzlösung" ergeben würden. Wiederum sind kompliziertere Grundgesetzänderungen erforderlich.

Wir sind der Meinung, daß angesichts der Unumgänglichkeit von Grundgesetzänderungen bei Neuregelungen der Gemeindebesteuerung auch solche Vorschläge nicht ausgeschlossen werden sollten, die mehr an Grundgesetzänderungen implizieren. Wenn man sich zu einer Grundgesetzänderung aufraffen muß, dann besteht Anlaß, mit aller Sorgfalt zu überlegen, wie man zu einem adäquaten System der Gemeindebesteuerung kommt. Nicht die Lösung mit dem kleinsten Eingriff ist dann zu wählen, sondern die am besten begründete, auch wenn der Eingriff dabei stärker sein muss. Kommt man zu überzeugenderen Lösungen, so kann vielleicht die Hemmschwelle für Grundgesetzänderungen eher überwunden werden.

Mit unseren ausdrücklich als Diskussionsbeitrag bezeichneten Darlegungen soll dazu beigetragen werden, daß das Problem der Gemeindebesteuerung erneut überdacht wird. Wir meinen, daß die hier vorgetragenen Gedanken mithelfen können, eine Lösung zu finden, bei der das über Bord geworfen wird, was an Überresten aus dem anachronistischen "Ertragsteuerdenken" noch vorhanden ist.

Welche steuerlichen "Ausgleichsmaßnahmen" erforderlich sein werden, wenn eine Gemeindeeinkommensteuer eingeführt und die Grundsteuer zusammen mit der Gewerbesteuer zu einer "Grundsteuer neuer Art" umgestaltet wird, und welche Rechnun-

gen aufzumachen sind, wenn Bund und Länder nicht verlieren sollen, liegt außerhalb unserer Themenstellung.*

---

* Herrn Kollegen *Bohley* danke ich für eine intensive Diskussion des Manuskript-Entwurfs, die verschiedentlich zu Präzisierungen und Ergänzungen geführt hat.

FINANZWISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Band 1 Werner Steden: Finanzpolitik und Einkommensverteilung. Ein Wachstums- und Konjunkturmodell der Bundesrepublik Deutschland. 1979.

Band 2 Rainer Hagemann: Kommunale Finanzplanung im föderativen Staat. 1976.

Band 3 Klaus Scherer: Maßstäbe zur Beurteilung von konjunkturellen Wirkungen des öffentlichen Haushalts. 1977.

Band 4 Brita Steinbach: "Formula Flexibility" - Kritische Analyse und Vergleich mit diskretionärer Konjunkturpolitik. 1977.

Band 5 Hans-Georg Petersen: Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation. Eine theoretisch-empirische Analyse der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland. 1977.

Band 6 Friedemann Tetsch: Raumwirkungen des Finanzsystems der Bundesrepublik Deutschland. Eine Untersuchung der Auswirkungen der Finanzreform von 1969 auf die Einnahmenposition der untergeordneten Gebietskörperschaften und ihrer regionalpolitischen Zieladäquanz. 1978.

Band 7 Wilhelm Pfähler: Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung. Ein methodologischer und theoretischer Beitrag zur Integration der normativen Besteuerungstheorie in der Wohlfahrtstheorie. 1978.

Band 8 Wolfgang Wiegard: Optimale Schattenpreise und Produktionsprogramme für öffentliche Unternehmen. Second-Best Modelle im finanzwirtschaftlichen Staatsbereich. 1978.

Band 9 Hans P. Fischer: Die Finanzierung des Umweltschutzes im Rahmen einer rationalen Umweltpolitik. 1978.

Band 10 Rainer Paulenz: Der Einsatz finanzpolitischer Instrumente in der Forschungs- und Entwicklungspolitik. 1978.

Band 11 Hans-Joachim Hauser: Verteilungswirkungen der Staatsverschuldung. Eine kreislauftheoretische Inzidenzbetrachtung. 1979.

Band 12 Gunnar Schwarting: Kommunale Investitionen. Theoretische und empirische Untersuchungen der Bestimmungsgründe kommunaler Investitionstätigkeit in Nordrhein-Westfalen 1965-1972. 1979.

Band 13 Hans-Joachim Conrad: Stadt-Umland-Wanderung und Finanzwirtschaft der Kernstädte. Amerikanische Erfahrungen, grundsätzliche Zusammenhänge und eine Fallstudie für das Ballungsgebiet Frankfurt am Main. 1980.

Band 14 Cay Folkers: Vermögensverteilung und staatliche Aktivität. Zur Theorie distributiver Prozesse im Interventionsstaat. 1981.

Band 15 Helmut Fischer: US-amerikanische Exportförderung durch die DISC-Gesetzgebung. 1981.

Band 16 Günter Ott: Einkommensumverteilungen in der gesetzlichen Krankenversicherung. Eine quantitative Analyse. 1981.

Band 17 Johann Hermann von Oehsen: Optimale Besteuerung. *(Optimal Taxation)*. 1982.

Band 18 Richard Kössler: Sozialversicherungsprinzip und Staatszuschüsse in der gesetzlichen Rentenversicherung. 1982.

Band 19 Hinrich Steffen: Zum Handlungs- und Entscheidungsspielraum der kommunalen Investitionspolitik in der Bundesrepublik Deutschland. 1983.

Band 20 Manfred Scheuer: Wirkungen einer Auslandsverschuldung des Staates bei flexiblen Wechselkursen. 1983.

Band 21 Christian Schiller: Staatsausgaben und crowding-out-Effekte. Zur Effizienz einer Finanzpolitik keynesianischer Provenienz. 1983.

Band 22 Hannelore Weck: Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse. 1983.

Band 23 Wolfgang Schmitt: Steuern als Mittel der Einkommenspolitik. Eine Ergänzung der Stabilitätspolitik? 1984.

Band 24 Wolfgang Laux: Erhöhung staatswirtschaftlicher Effizienz durch budgetäre Selbstbeschränkung? Zur Idee einer verfassungsmäßig verankerten Ausgabengrenze. 1984.

Band 25 Brita Steinbach-van der Veen: Steuerinzidenz. Methodologische Grundlagen und empirisch-statistische Probleme von Länderstudien. 1985.

Band 26 Albert Peters: Ökonomische Kriterien für eine Aufgabenverteilung in der Marktwirtschaft. Eine deskriptive und normative Betrachtung für den Allokationsbereich. 1985.

Band 27 Achim Zeidler: Möglichkeiten zur Fortsetzung der Gemeindefinanzreform. Eine theoretische und empirische Analyse. 1985.

Band 28 Peter Bartsch: Zur Theorie der längerfristigen Wirkungen 'expansiver' Fiskalpolitik. Eine dynamische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der staatlichen Budgetbeschränkung und ausgewählter Möglichkeiten der öffentlichen Defizitfinanzierung. 1986.

Band 29 Konrad Beiwinkel: Wehrgerechtigkeit als finanzpolitisches Verteilungsproblem. Möglichkeiten einer Kompensation von Wehrungerechtigkeit durch monetäre Transfers. 1986.

Band 30 Wolfgang Kitterer: Effizienz- und Verteilungswirkungen des Steuersystems. 1986.

Band 31 Heinz Dieter Hessler: Theorie und Politik der Personalsteuern. Eine Kritik ihrer Einkommens- und Vermögensbegriffe. 1987.

Band 32 Wolfgang Scherf: Die beschäftigungspolitische und fiskalische Problematik der Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung. Eine Auseinandersetzung mit der Kritik an der lohnbezogenen Beitragsbemessung. 1987.

Band 33 Andreas Mästle: Die Steuerunion. Probleme der Harmonisierung spezifischer Gütersteuern. 1987.

Band 34 Günter Ott: Internationale Verteilungswirkungen im Finanzausgleich der Europäischen Gemeinschaften. 1987.

Band 35 Heinz Haller: Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern. Ein Diskussionsbeitrag zur Gemeindesteuerreform. 1987.